

FACULTAD DE EMPRESA Y GESTION PÚBLICA

GRADO EN: GESTION Y ADMINISTRACION PUBLICA

CURSO ACADEMICO: 2011-2012

**TRABAJO DE FIN DE GRADO DE GESTION Y
ADMINISTRACION PUBLICA**

**TÍTULO DEL TRABAJO: LAS COMARCAS: LA TOMA DE
DECISIONES Y EL CONTROL DE SU ACTIVIDAD FINANCIERA
A TRAVES DE LOS CENTROS DE COSTE**

NOMBRE Y APELLIDOS: ANA ISABEL DOZ CLAVER

HUESCA, a 13 de septiembre de 2012

INDICE	Páginas
I. Introducción y Objetivos	03
II. Las Comarcas	04 – 16
III. El Sistema Contable y Presupuestario	17 – 44
IV. El Control de la actividad financiera	45 – 53
V. Los Centros de Coste	54 – 59
VI. Caso práctico aplicado a la Comarca de Somontano de Barbastro	60 – 68
VII. Conclusiones y crítica personal	68 – 73
VIII. Bibliografía	74

I – INTRODUCCION Y OBJETIVOS

La elección de este trabajo, un poco al margen de los propuestos por la propia Facultad, viene motivada por un interés personal y mi propia experiencia laboral en la Administración Local que se inició con las Mancomunidades y se ha profundizado posteriormente con las Comarcas, lo que ha creado un gran respeto por estas entidades, tal vez un tanto desconocidas, poco valoradas o sin recorrido suficiente en relación a otras instituciones de la Administración Pública.

Este trabajo quiere ser un modesto vehículo de reflexión sobre la encrucijada de las Comarcas a fecha de hoy en cuanto a sus funciones y competencias. Creo y defiendo la Entidad Comarcal como órgano de ordenación territorial, de proximidad al ciudadano, de desarrollo local y de interés directo por los servicios, las competencias y las necesidades que presta a ciudadanos y municipios que las integran, sobre todo ante los retos más preocupantes de nuestro territorio rural actual: la despoblación y la falta de recursos. A través de los distintos capítulos se busca un desarrollo coherente desde la creación de las Comarcas y su organización, con su forma de gestión a través del Sistema Contable y Presupuestario que le son de aplicación, hasta la necesidad del control de su actividad financiera, para llegar a sus dificultades de financiación que limitan gravemente su margen de actuación, y, sobre todo, la toma de decisiones llevadas al ámbito más local y cercano al ciudadano.

Destaca el hecho de que no son, ni se les debe exigir, grandes gestores ni grandes economistas los que toman las riendas de las Comarcas, por ello, las herramientas de trabajo para una buena gestión y un mejor razonamiento en la toma de decisiones han de ser cercanas, útiles y fácilmente comprensibles. La aplicación de los “Centros de Coste” cumple estos requisitos constituyéndose como un instrumento de gestión que ayuda a los Consejeros comarcales a valorar sin grandes complejidades el coste de los servicios y sus formas de financiación para que sus políticas y decisiones sean coherentes con las necesidades y realidades de su territorio y de los ciudadanos que les han dado su confianza.

El caso práctico de los “Centros de Coste” en la Comarca de Somontano de Barbastro avala este proyecto, en un intento de aplicar en la medida de lo posible técnicas empresariales a la óptima gestión de lo público y de hacer más cercana la contabilidad al político que debe tomar la decisión más idónea para su territorio.

II – LAS COMARCAS

II.1 INTRODUCCIÓN:

La Comarca es una división del territorio que comprende varios municipios, delimitada por su propia Ley de creación, a cuya naturaleza se le otorga la condición de entidad local territorial con personalidad jurídica propia, titularidad de competencias propias, y capacidad y autonomía para el cumplimiento de sus fines (Salanova, 1999)

El referente legislativo donde se inserta la Comarca puede diferenciarse en dos niveles: uno Estatal y otro, que nace del anterior y es el que propiamente nos va a ocupar de forma detallada, el de la Comunidad Autónoma Aragonesa.

En la vigente Constitución Española (CE) de 1978 no se hace una referencia explícita a las Comarcas dentro de las entidades en que el Estado se organiza territorialmente, en oposición a lo que sí hace respecto a los municipios y provincias. Esta circunstancia tiene una gran importancia en cuanto – como ha destacado el Tribunal Constitucional en sus sentencias 32/1981, de 28 de julio, y 214/89, de 21 de diciembre – implica la imposibilidad de que a través de la creación de Comarcas u otras nuevas entidades territoriales se atente contra la autonomía constitucionalmente reconocida a los municipios y provincias, o suponga el vacío de las competencias atribuidas por la legislación básica estatal.

Sin embargo, y dentro de los límites citados, el artículo 141.3 de la CE si establece que *“se podrán crear agrupaciones de municipios diferentes de la provincia”* y el 152.3 detalla que *“mediante la agrupación de municipios limítrofes los Estatutos podrán establecer circunscripciones territoriales propias, que gozarán de plena personalidad jurídica.”*

La CE, pues, permite que las Comunidades Autónomas (CCAA), a través de sus Estatutos, incorporen la posibilidad de crear, bajo el nombre de Comarca u otros, agrupaciones de municipios. La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), - que incluye en su artículo 3 a las Comarcas entre las Entidades Locales - desarrolla brevemente esa previsión constitucional en su artículo 42, haciendo alusión a su creación por las CCAA, la participación de los municipios en la iniciativa de creación, representatividad de sus órganos de gobierno y respeto a las competencias municipales.

En definitiva, es la decisión que adopta el legislador autonómico, con las condiciones (previsión Estatutaria) y límites (autonomía de municipios y provincias y reglas del artículo 42 de la Ley 7/85) citados, la que determina la creación y regulación de las Comarcas.

Es en este punto donde se abandona el plano Estatal para pasar al Aragonés. El Estatuto de Aragón de 1982 preveía la constitución de las comarcas en su artículo 5: *“Aragón estructura su organización territorial en municipios y provincias. Una ley de Cortes de Aragón podrá ordenar la constitución de las comarcas”*.

Desde 1992 se han aprobado diferentes leyes en materia de comarcalización, que formaban, de manera dispersa, un cuerpo legal que regulaba esta nueva Entidad Local:

- Ley 10/1993, de 4 de noviembre, de Comarcalización de Aragón (Lcom.)
- Ley 8/1996, de 2 de diciembre de Delimitación Comarcal de Aragón
- Ley 23/2001, de 26 de diciembre, de Medidas de Comarcalización. (LMC), que en el aspecto de contenido competencial era la decisiva
- De 2001 a 2003 32 Leyes de creación de Comarcas, con un contenido prácticamente idéntico

A ello había y hay que añadir otras Leyes sectoriales (Turismo, Protección Civil, Montes...) que, dentro de su ámbito, determinan competencias o tratamientos específicos de las Comarcas y sus competencias.

Todo esta legislación aconsejaba, en aras de la seguridad jurídica una refundición de las distintas normas y para ello, mediante la autorización contenida en la Ley 3/2006, de 8 de junio, de modificación de la Ley 23/2001, de 26 de diciembre, de Medidas de Comarcalización, se ha promulgado el Decreto Legislativo 1/2006 de 27 de diciembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Comarcalización de Aragón (TRLCA). Norma que, al tiempo que deroga la Ley de Comarcalización y las de Medidas de Comarcalización, las refunde en una sola convirtiéndose así en la norma unificadora de referencia en el tema comarcal, sin haber cambiado el fondo material de la regulación de las Comarcas sino que, simplemente, se han agrupado sistemáticamente en una norma.

Hay que citar asimismo la derogación de la Ley de Delimitación Comarcal de Aragón por el Decreto Legislativo 2/2006, de 27 de diciembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Delimitación Comarcal de Aragón.

Podemos destacar que todo el territorio aragonés, a excepción de la delimitación Comarcal de Zaragoza, se encuentra hoy incluido en alguna Comarca creada por Ley de Cortes; así como que todas estas Leyes han sido aprobadas por unanimidad.

Posteriormente, el nuevo Estatuto de Autonomía de Aragón aprobado por Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, entre otras, ha venido a introducir cambios en la posición de la Comarca en el sistema de organización territorial de la Comunidad. Así en el nuevo artículo 5 ya no se habla de que una Ley *“podrá ordenar la constitución de las comarcas”* sino que directamente, y de conformidad con el proceso de comarcalización seguido, se establece que *“Aragón estructura su organización territorial en municipios, comarcas y provincias”*

Posición que se desarrolla en el artículo 83 del Estatuto donde se fija la definición, el carácter y la finalidad de esta entidad local:

“La comarca.

- 1. Las comarcas son entidades territoriales, constituidas por la agrupación de municipios limítrofes, vinculados por características e intereses comunes, fundamentales para la vertebración territorial aragonesa.*
- 2. Las comarcas tienen a su cargo la prestación de funciones y servicios y la gestión de actividades de ámbito supramunicipal, representando los intereses de la población y territorio comarcales en defensa de una mayor solidaridad y equilibrio territorial.*
- 3. La creación, modificación y supresión de las comarcas, así como la determinación de sus competencias, organización y régimen jurídico se regulan por ley de las Cortes de Aragón.”*

En definitiva, lo que ya disponían las leyes de comarcalización, a lo que hay que añadir el mandato legal de cooperación con los municipios que la integren en el cumplimiento de sus fines propios.

Su fin último, su fin político, persigue, a través de la creación de una Administración eficaz y participativa que gestione eficientemente los recursos, la corrección de los desequilibrios territoriales en Aragón. En otras palabras, mejorar y equiparar las condiciones de vida de los aragoneses, con independencia de su lugar de residencia, mientras hace posible, como dice el preámbulo de la Ley 10/1993, *“la pervivencia institucional, democrática y representativa de aquellos pequeños municipios cuya subsistencia carece de sentido como Administraciones públicas de competencias generales,(...)”*

Para ello pretende acercar la gestión a los ciudadanos a través de la descentralización de competencias de la Administración de la Comunidad Autónoma (transferidas por la Ley) y de las Diputaciones Provinciales (voluntaria); así como gestionar las competencias y funciones delegadas voluntariamente por los pequeños Ayuntamientos continuando la positiva tradición de las Mancomunidades de municipios.

II.2 ORGANIZACIÓN:

La estructura política y organizativa de las Comarcas se regula en el Título V (artículos 44 a 54) del TRLCA previendo la existencia de un Presidente, Vicepresidentes, Consejo Comarcal, Comisión de Gobierno (ésta si así lo prevén sus Leyes de creación o el reglamento orgánico) y una Comisión Especial de Cuentas. Dicha estructura se reitera en cada una de las Leyes de creación de Comarcas. Cada Comarca, con la aprobación de un Reglamento Orgánico, podrá regular los órganos complementarios que considere necesarios, la estructura administrativa del ente comarcal y las relaciones entre los órganos comarcales y los municipios respectivos.

El Consejo Comarcal, integrado por el Presidente y los Consejeros, es el órgano al que corresponde el gobierno y la administración comarcal. El número de sus miembros varía en relación al número de residentes de la comarca:

- Hasta 10.000 habitantes.....19
- De 10.001 a 25.000 habitantes.....25
- De 25.001 a 50.000 habitantes.....35
- De más de 50.001 habitantes.....39

Sus miembros se eligen de entre y por los concejales elegidos en las elecciones locales, atribuyendo a cada partido, coalición, federación o agrupación de electores un número de puestos en función de los votos obtenidos por las mismas, dentro del territorio comarcal, en esas elecciones municipales.

Las Leyes de creación de comarcas contienen normas complementarias sobre la elección y proclamación de consejeros que son similares en todas ellas; si bien, en algún caso, contienen peculiaridades. Así, se regula en ellas una prohibición a los partidos, coaliciones, federaciones o agrupaciones de designar a más de un tercio de los miembros que les correspondan entre concejales del mismo municipio, salvo los casos en que ello impida ocupar todos los puestos que les corresponda. Parece que se pretende evitar que los municipios con mayor población o importancia puedan, a través de la

elección como Consejeros de sus concejales, “monopolizar territorialmente” la composición del Consejo o, incluso, su propio debate y estrategia política. Pues bien, dicha limitación se torna más restrictiva en la Ley de Creación de la Comarca de Somontano de Barbastro que en su artículo 12.2 establece la prohibición en un quinto.

El Presidente de la Comarca: es elegido por y entre los miembros del Consejo Comarcal. Es en el artículo 48 del citado Decreto Legislativo donde se regula con precisión la elección de Presidente por los consejeros comarcales, necesitándose para ello la obtención de mayoría absoluta en primera votación y simple en las siguientes. En caso de empate se considera la lista con mayor número de consejeros y mayor número de concejales en la Comarca o se llega a un sorteo final si lo anterior no da solución al empate.

La Comisión de Gobierno: estará integrada por el Presidente y un número de consejeros, no superior a un tercio de su número legal, libremente nombrados y separados por el Presidente. En todo caso los Vicepresidentes pertenecerán necesariamente a ella. Dicha Comisión asistirá al Presidente además de ejercer aquellas atribuciones que determine el reglamento Orgánico o le deleguen Consejo o Presidente.

Los Vicepresidentes: libremente nombrados por el Presidente entre los Consejeros Comarcales, sustituirán por su orden al Presidente en caso de vacante, ausencia o enfermedad y ejercerán aquellas atribuciones que el Presidente expresamente les delegue.

La Comisión Especial de Cuentas: estará constituida por miembros de todos los grupos políticos integrantes del Consejo Comarcal e informará las cuentas anuales de la Comarca.

Cabe citar, como peculiaridad de la organización Comarcal aragonesa sobre el régimen general de las entidades locales, la obligatoria existencia, recogida por todas las Leyes de creación, de la denominada “Comisión Consultiva” (Salanova, 1999). Está integrada por todos los alcaldes de las entidades locales de la Comarca y se reunirá, al menos, dos veces al año para conocer el presupuesto y el programa de actuación comarcal, así como cualquier otra cuestión que, por su relevancia, considere el Presidente o el Consejo merezca su consulta. Este órgano parece responder a la necesidad de mantener una cierta estructura – siquiera consultiva - de representación por municipios, y se enmarca en un principio de información y participación de los Ayuntamientos, en la línea del artículo 53 del Decreto Legislativo cuando regula la

posibilidad de convocatoria de los Alcaldes para informar ante el Consejo, previamente a la aprobación por éste de asuntos de especial interés para el municipio respectivo.

Como órgano externo a las Comarcas, pero con relevancia en el proceso comarcalizador debemos referirnos al Consejo de Cooperación Comarcal. Regulado por Decreto 345/2002, de 5 de noviembre, del Gobierno de Aragón, se trata de un órgano colegiado con funciones consultivas, deliberantes y de cooperación en relación con el proceso de comarcalización, que depende orgánicamente del Departamento de Presidencia y Relaciones Institucionales y está compuesto por representantes del Gobierno de Aragón y los Presidentes de las Comarcas.

II.3 FUNCIONAMIENTO:

La definición de Comarca como Entidad Local, con personalidad jurídica propia y autonomía para el cumplimiento de sus fines, comporta, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley 7/85 de la LRBRL, que tendrá plena capacidad jurídica para celebrar contratos, obligarse, establecer y gestionar obras y servicios; adquirir, poseer, reivindicar, permutar, gravar o enajenar toda clase de bienes; interponer recursos y ejercitar acciones.

Asimismo el artículo 3 del Decreto Legislativo 1/2006 atribuye a la Comarca las siguientes **potestades**:

- Reglamentaria y de autoorganización
- Financiera y tributaria (circunscrita ésta a Tasas, Precios Públicos y Contribuciones especiales)
- De Programación y Planificación
- De legitimidad y ejecutividad de sus actos
- De ejecución forzosa y sancionadora
- De revisión de oficio de sus actos y acuerdos
- Inembargabilidad y prelación de la Hacienda Pública en relación con sus créditos
- Expropiatoria y de investigación, deslinde y recuperación de oficio de sus bienes

Se trata de las mismas potestades que la legislación atribuye a la Provincia, la Isla y el Municipio; con excepción de las restricciones a la potestad tributaria. (Las Comarcas no pueden exigir impuestos y recargos ni percibir participación en los tributos del Estado, por determinación expresa del artículo 155 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales). El legislador aragonés, dentro de las posibilidades que le

concedía el artículo 4.2 de la Ley 7/85, ha concedido a la Comarca el máximo de potestades.

El funcionamiento de la Comarca es propio de su condición de Entidad Local territorial, como así lo dispone el artículo 51.1 del TRLCA al establecer que *“El Consejo Comarcal y su Presidente ejercerán las atribuciones y ajustarán su funcionamiento a las normas relativas al Pleno del Ayuntamiento y al Alcalde contenidas en la legislación de régimen local”*

También el artículo 52 TRLCA precisa que se estará a lo dispuesto por la legislación de régimen local respecto a la convocatoria, desarrollo de las sesiones, adopción de acuerdos, quórum de constitución y votaciones. Y también las Leyes de Creación de Comarcas, a riesgo de resultar redundantes, disponen que *“el régimen de funcionamiento y el procedimiento de adopción de acuerdos de los órganos comarcales será el establecido en la legislación de régimen local”*. Es claro, pues que el régimen de funcionamiento de las Comarcas se halla expresamente remitido en su contenido a los preceptos de la LRBRL y a la Ley de Administración Local de Aragón; o a las normas que, en el futuro, las modifiquen o sustituyan.

Lo anterior no impide que en las Leyes de Creación de Comarcas exista alguna excepción sobre este régimen local, ya que en todas ellas se atribuye al Consejo Comarcal la aprobación de las bases de las pruebas de selección del personal y para los concursos de provisión de puestos de trabajo; mientras que la legislación básica atribuye esa aprobación al Alcalde y, en consecuencia con lo anteriormente expuesto, debería atribuirse al Presidente de la Comarca. Parece que nos encontramos ante un precepto que pretende limitar a los Presidentes en un tema sensible, como el de personal, por motivos que el legislador no hace explícitos. ¿Desconfianza? ¿Prudencia? En todo caso, y sin entrar en el posible debate sobre su aplicación o no en oposición a la legislación básica, sí resulta poco coherente con el sistema y la filosofía de la propia Ley, además de poco práctico. De hecho en algunas Comarcas el Consejo ha optado por delegar esa atribución en el Presidente.

II.4 PERSONAL:

En lo que se refiere al personal al servicio de la Comarca se realiza una remisión en bloque a lo dispuesto para el personal al servicio de la Administración Local. (Artículo 55 Decreto Legislativo 1/2006). Pero como peculiaridad, puede destacarse la indefinición calculada con la que se afronta la clasificación de los puestos de trabajo

reservados a funcionarios de habilitación nacional: *“La Administración de la Comunidad Autónoma clasificará los puestos de trabajo reservados a los funcionarios con habilitación nacional atendiendo a criterios de población comarcal y del municipio capital, competencias de la comarca y presupuesto a gestionar”*; lo que posibilita su asunción por funcionarios perteneciente a la subescala de secretaría-intervención, y la posibilidad, recogida en las leyes de creación de cada Comarca, de crear el puesto de trabajo de “gerente”, al que corresponderá la gestión técnica y ejecutiva, así como el impulso de los servicios comarcales.

II.5 COMPETENCIAS:

Establece el artículo 7 de la LRBRL que las competencias de las entidades locales son propias o atribuidas por delegación. Las Comarcas cuentan con competencias propias transferidas por la Comunidad Autónoma y, en su caso, contarán con competencias delegadas por los municipios y las provincias (Salanova, 1999).

En las posibilidades de atribución de competencias se puede distinguir:

- Transferencia, se realiza y se suprime por Ley, en la que la titularidad y ejercicio de la competencia por el órgano a quien se atribuye se configura como propia.
- Delegación, requiere el acuerdo de ambos órganos o administraciones, en la que el ejercicio de la competencia se realiza por el delegado pero bajo la titularidad del delegante, que puede revocarla unilateralmente al tiempo que establece elementos de control sobre el ejercicio de la misma.
- Encomienda de Gestión, requiere el acuerdo de ambos órganos, donde no existe ni titularidad ni ejercicio propios del órgano encomendado. Se refiere a actividades de carácter material, técnico o de servicios que realiza el encomendado pero los actos y la responsabilidad de los mismos son del encomendante, que puede revocarla en cualquier momento.

A la vista de estas posibilidades, el hecho de que la Comunidad Autónoma haya optado por la atribución de competencias autonómicas a las Comarcas a través de transferencias (contenidas anteriormente en la Ley 23/2001 de Medidas de Comarcalización y hoy recogidas en el Título III –artículos 9 a 33- del TRLCA) es indicativa de la importancia del proceso y la apuesta política que comporta.

Las competencias de las Comarcas surgen de las que tiene la Administración de la Comunidad Autónoma. La Ley no realiza transferencia alguna hacia las Comarcas de competencias propias de los municipios o de las provincias (Embidi, 2002); si bien

propone la delegación de competencias de unos y otras como sistema de mejorar la gestión y suplir las incapacidades de los pequeños municipios. Se cita expresamente como susceptibles de delegación (o transferencia, dice impropiamente) la gestión del Plan Provincial de Obras y servicios en el ámbito comarcal, la asistencia y cooperación a los municipios y las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias. Pero, en realidad, la idea de voluntariedad y acuerdo entre las partes que es implícita a la delegación hace que ésta sea aplicable, y se aplique efectivamente, a multitud de funciones o actividades.

Las competencias propias de las Comarcas podrán ejercerse, según determina el artículo 9 del TRLCA, en las siguientes materias: Ordenación del territorio y urbanismo; transportes; protección del medio ambiente; servicios de recogida y tratamiento de residuos urbanos; sanidad y salubridad pública; acción social; agricultura, ganadería y montes; cultura; patrimonio cultural y tradiciones populares; deporte; juventud; promoción del turismo; artesanía; protección de los consumidores y usuarios; energía, promoción y gestión industrial; ferias y mercados comarcales; protección Civil y prevención y extinción de incendios; enseñanza; y tras que determine la legislación sectorial

Igualmente podrá ejercer la iniciativa pública para la realización de actividades económicas de interés comarcal y participar, en la elaboración de los programas de ordenación y promoción de recursos agrarios de montaña y en la gestión de obras de infraestructura y de servicios públicos básicos que en ellos se incluyan.

Posteriormente el TRLCA realiza una singularización específica de las funciones que dentro de cada una de esas materias se atribuyen a las Comarcas. Esa prolija enumeración vuelve a dar idea de la variedad y amplitud de sectores en los que la Comunidad Autónoma transfiere competencias a las Comarcas; consecuentemente con lo ambicioso de su objetivo final. El profesor Ramón Barberá Otín, tras el análisis del contenido de la Ley, identifica seis tipos de competencias o facultades según su naturaleza (Barberá, 2003):

- 1) Competencias de promoción y fomento
- 2) Competencias de programación y planificación
- 3) Competencias de gestión directa de servicios públicos comarcales y coordinación de servicios prestados por otros agentes
- 4) Competencias de cooperación con la Administración Autonómica en la prestación de servicios públicos

- 5) Competencias de cooperación con la Administración Autonómica en la programación y planificación, en la elaboración de normas y en la tramitación de procedimientos administrativos
- 6) Competencias de control del cumplimiento de la legislación y ejercicio de la potestad sancionadora

Sobre aquellas que la legislación sectorial añade al listado del artículo 9 del TRLCA se refiere el preámbulo de la derogada Ley 23/2001 cuando dice que “...ofrecer un listado legal de competencias transferidas no quiere decir que no pueda en el futuro ampliarse dicho listado en el marco de evoluciones ahora difícilmente predecibles como, por ejemplo, recepción de nuevas competencias estatales por la Comunidad Autónoma o profundización en las posibilidades gestoras de las comarcas como consecuencia de la valoración positiva de su actividad”. Por ejemplo cabe citar los derechos de tanteo y retracto que la Ley Aragonesa de medidas urgentes de política de Vivienda Protegida concede a las Comarcas en el caso de transmisiones de viviendas de protección oficial.

Esa relación de competencias recogidas en las Leyes de Comarcalización necesita, para ser asumidas efectivamente por las Comarcas, su concreción en el seno de una Comisión mixta y la aprobación por Decreto de transferencia de funciones y servicios del Gobierno de Aragón. El ritmo de transferencias viene fijado por el Gobierno de Aragón y éste ha diseñado un proceso de transferencia por bloques que ha culminado, hasta la fecha, en la transferencia a todas las Comarcas de competencias referidas a ocho materias, en tanto que el resto se prevé hacerlo en dos fases posteriores una vez esta primera esté consolidada. Parece que se ha atendido a transferir en el primer bloque aquellas materias de menor complejidad técnica o en las que las Mancomunidades de municipios ya venían trabajando, y así facilitar la consolidación de la nueva estructura. En los 32 casos son:

- o Cultura
- o Patrimonio Cultura y Tradiciones Populares
- o Deporte
- o Juventud
- o Acción Social
- o Promoción del Turismo
- o Servicios de recogida y tratamiento de residuos urbanos
- o Protección Civil y prevención y extinción de incendios

En esos decretos la descripción de las funciones que se transfieren y los servicios que se traspasan se remite a los artículos correspondientes de la Ley 23/2001; si bien se percibió, ante las dificultades prácticas y de coordinación entre la Administración autonómica y las distintas Comarcas, la necesidad de dar mayor concreción a las tareas de cada una de las Administraciones. Y como consecuencia se aprobó el Decreto 4/2005, de 11 de enero del Gobierno de Aragón de transferencia de funciones y traspaso de servicios de la Administración de la Comunidad Autónoma a las Comarcas donde para todas las Comarcas y por cada una de las competencias se detallan las tareas y actuaciones que corresponden a la Comarca, las que corresponden a la Comunidad Autónoma y las que son compartidas, junto con los principios de relación y colaboración que deben regirlas. Aunque la ley lo permite no se transfieren órganos ni personal.

Por último, señalar que aún en las competencias propias se trata, en realidad, de competencias concurrentes con las de los municipios. Por ello, y en previsión de problemas que puedan surgir entre las distintas Entidades, no se pueden obviar, como preceptos muy importantes para la interpretación del proceso de comarcalización, dos artículos, uno de la legislación básica y otro de la legislación aragonesa:

1. El artículo 9.3 del TRLCA: *“En todos los casos la atribución y ejercicio de las competencias que se regulan en esta Ley se entienden referidas al territorio de la comarca y a sus intereses propios, sin perjuicio de las competencias del Estado, de la Comunidad Autónoma de Aragón y, en particular, de las competencias de los municipios que resultan de su autonomía municipal garantizada constitucionalmente y reflejada en las prescripciones específicas de la legislación sectorial aplicable”*.
2. El artículo 42.4 de la LRBRL: *“La Creación de Comarcas no podrá suponer la pérdida por los Municipios de la competencia para prestar los servicios enumerados en el artículo 26 ni privar a los mismos de toda intervención en cada una de las materias enumeradas en el apartado 2 del artículo 25”*.

En este marco cabe destacar, asimismo, que las distintas Comarcas de forma específica en cada una vienen ejerciendo competencias no transferidas y prestando servicios diversos, necesarios para los Ayuntamientos, por delegación o acuerdo voluntario de los municipios (normalmente los que ya se venían prestando mancomunadamente por las antiguas Mancomunidades, tales como asesoramiento urbanístico, gestión y tramitación de ayudas o expedientes, brigadas de servicios

municipales, fomento del desarrollo, etc); todo ello amparado en lo dispuesto por el ya citado artículo primero –párrafos 2 y 3- del TRLCA.

En todo caso las posibilidades en el futuro están abiertas incluso por encima de lo dispuesto en el TRLCA, tal y como dispone el artículo 85 del Estatuto de Autonomía:

“Principios y relaciones entre la Comunidad Autónoma y los entes locales.

- 1. La actividad de las entidades territoriales aragonesas se desarrollará bajo los principios de subsidiariedad, proporcionalidad y diferenciación*
- 2. La Administración de la Comunidad Autónoma y las entidades locales ajustarán sus relaciones a los criterios de información mutua, colaboración, coordinación y respeto a los ámbitos competenciales respectivos.*
- 3. La Comunidad Autónoma podrá, mediante Ley de Cortes de Aragón, aprobar la distribución de responsabilidades administrativas entre los distintos niveles de organización territorial, de acuerdo con la legislación básica estatal, respetando la autonomía constitucionalmente garantizada y previendo los medios de financiación suficientes para que pueda llevarse a cabo su ejercicio”.*

II.6 FINANCIACIÓN:

Respecto a los recursos económicos indispensables para el ejercicio de las competencias, genéricamente son los establecidos en el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, (Ingresos de derecho privado, Tasas, precios públicos, contribuciones especiales, subvenciones...) exceptuando impuestos, recargos sobre los mismos y participación en tributos del Estado.

Hay que añadir las transferencias de la Comunidad Autónoma, de las provincias (en su caso), y de las aportaciones de los municipios que las integran, sobre todo en aquellos servicios que no responden directamente al ejercicio de competencias transferidas por el Gobierno de Aragón.

La aportación de la Comunidad Autónoma, que es la clave de su suficiencia financiera, se regula en el capítulo II del TRLCA y se desglosa de la siguiente forma:

- A) Programa de Política Territorial (transferencias básicas a las antiguas Mancomunidades):
- Gastos de funcionamiento y puesta en marcha
 - Inversiones supramunicipales dentro de la delimitación comarcal
 - Mantenimiento y funcionamiento de anteriores inversiones supramunicipales

B) Coste del traspaso de funciones y servicios (nuevas competencias):

- Fondo para gastos de personal
- Coste de funciones y servicios

La valoración del coste de funciones y servicios se determina en el anexo de la norma; disponiéndose en la misma que se actualizará anualmente conforme dispongan las sucesivas Leyes de Presupuestos. La fórmula de reparto entre las Comarcas también se fija en el artículo 66 del TRLCA siendo:

- El 40% entre todas las Comarcas a partes iguales
- El 60% se distribuye:
 - El 25% en proporción al número de municipios y núcleos de población por Comarca
 - El 75% en proporción al número de habitantes

El fondo para gastos de personal – que implícitamente deja establecido la no transferencia de personal desde la DGA - también se reparte entre las Comarcas conforme a dos módulos según el número de habitantes.

Como característica de gran relevancia hay que destacar que estas transferencias financieras, con independencia de su origen y cálculo, lo son con carácter incondicionado. Es la Comarca, en el uso de su autonomía y decisión política plasmada presupuestariamente, la que decide, dentro de sus competencias, a qué programas o actuaciones destina esos recursos (Embid, 2002).

Cierra el sistema de financiación el denominado “Fondo de Cohesión Comarcal” (artículo 62), que se financia con una parte del coste de las funciones y servicios transferidos, destinado a corregir los desequilibrios y desajustes entre Comarcas mientras se avanza en el proceso comarcalizador. Dicho fondo tiene carácter finalista y vigencia hasta que termine el proceso de traspaso.

El TRLCA también prevé, aunque sin aplicación práctica hasta la fecha, la aportación de las provincias a la financiación de las Comarcas.

III - EL SISTEMA CONTABLE Y PRESUPUESTARIO EN LAS COMARCAS

III.1 INTRODUCCIÓN:

La contabilidad nace como una necesidad cuando se desarrolla la actividad comercial con el fin de saber qué tengo, quién me debe y a quien debo y qué resultados he tenido a lo largo de un período. Este inicio fue simple pero marcó las bases para una evolución imparable que se iba adaptando a las nuevas necesidades de los mercados y de las estructuras sociales, lo que dio lugar a la aparición en el siglo XV del método de la “partida doble” (creado por fray Lucas Pacioli); método que se caracterizó por ser un sistema completo o cerrado que permitía no sólo controlar las relaciones con terceros sino también el conjunto de los elementos patrimoniales y los resultados sucesivos en la actividad económica.

A este inicio le suceden continuas mejoras que amplían no sólo su finalidad inicial (conocimiento interno de la situación) sino también su técnica, sus relaciones económicas y su proyección exterior. Podemos añadir como finalidades sucesivas: la garantía de terceros, la dación de cuentas (a propietarios o al fisco), facilitar la toma de decisiones (análisis de costes, productos, resultados) y la normalización o unificación de métodos plasmados en normas jurídicas para facilitar una planificación contable que permita la formación de la Contabilidad Nacional. De ser una técnica, la contabilidad pasó a ser una ciencia cada vez más importante y desarrollada en unos ámbitos económicos no sólo internos a nivel empresarial y estatal sino con un proceso de unificación internacional como supone ahora el fenómeno de la CEE.

El desarrollo de la contabilidad se ha ido extendiendo a todas las facetas de la actividad económica de un país por lo que podríamos hablar de diferentes tipos de contabilidad: general, aplicada, especulativa, administrativa, de empresas (en sus dos aspectos: interna y externa), de sociedades, comercial, industrial, bancaria, etc... Y por supuesto la contabilidad del sector público que es el que más nos interesa y que vamos a ver. El uso externo de la contabilidad normalmente viene impuesto por normativa y condicionantes legales, ya que se usa para rendición de cuentas, información a proveedores, clientes, inversores, administración.... Por el contrario la contabilidad de uso interno carece de regulación, se usa para la toma de decisiones en el seno de la empresa, por lo que resulta esencial.

Si partimos de la base de que el Estado en su actividad económica mueve dinero que no le pertenece sino que es del conjunto de los ciudadanos, desde sus inicios ha necesitado reflejar sus operaciones de forma contable para permitir a los ciudadanos conocer la realidad en que se desenvuelve, para controlar los ingresos y los gastos y la sujeción de estos al régimen presupuestario y para poder rendir cuentas de su gestión (Arnal, 2007).

Con el paso del tiempo, la actividad financiera estatal no se limita a obtener recursos para cumplir necesidades propias, sino que extiende el ámbito de su actuación económica: gestiona servicios, subvenciona actividades, fabrica productos, influye en los mercados, redistribuye la riqueza nacional, etc... constituyendo una parte muy significativa del PIB nacional, por lo que las necesidades de control y regulación van evolucionando a la vez que su actividad.

Desde los inicios normativos la necesidad de saber “en qué”, “cómo”, y “para qué” se gasta y de homogeneizar la formación de las cuentas nacionales y el desarrollo informático y del teleproceso han permitido unificar y descentralizar la gestión contable a base de uniformizar su tratamiento. Aunque los principios normativos se establecen antes de nuestra Constitución Española, podemos tomar esta fecha como referencia al inicio de un tratamiento legislativo imparable de todo el Sector Público español, pero nos vamos a referir principalmente al sistema contable de la Administración Local, cuya legislación en materia de régimen presupuestario y contable ha ido siempre a remolque del modelo estatal y conforme al desarrollo aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda. Explicar la evolución del mismo sería tema extenso, por lo que resumimos la normativa vigente que interviene en el régimen local:

De forma general:

- Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Bases del Régimen Local
- RDL 481/1986, de 18 de abril, Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de Régimen Local
- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

De forma contable y presupuestaria:

- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria

- RDL 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales
- Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria en su aplicación a las entidades locales
- RD 500/1990, de 20 de abril, que desarrolla el Capítulo I del Título VI de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, que regula las Haciendas Locales
- Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria
- Las Órdenes EHA 4040/4041//4042/2004, de 23 de noviembre, que aprueban las Instrucciones de Contabilidad de los modelos Básico, Normal y Simplificado respectivamente
- Orden EHA 3565/2008, de 3 de diciembre, que aprueba la Estructura de los Presupuestos de las Entidades Locales.

Aunque puede existir alguna otra normativa de desarrollo, las citadas, sí que constituyen el grupo más importante recordando que no es algo cerrado sino que está en constante cambio debido a las nuevas actualizaciones en materia normativa que desarrolla el Estado y que posteriormente se adapta a la Administración Local como ocurrirá con el nuevo Plan General de Contabilidad Pública aprobado en el 2010. Sin olvidarnos de la importancia de las Directivas de la Unión Europea en esta materia que está produciendo una internacionalización de criterios para obtener una información económica del sector público de ámbito europeo (e incluso mundial).

En la actualidad el régimen contable local se basa en las Ordenes Ministeriales de 2004 antes mencionadas, que más que suponer una ruptura con el régimen anterior, se caracterizan por su continuidad y regulan tres tipos o modelos de contabilidad aplicables a las Entidades locales españolas en función de su presupuesto (hasta 300.000 € el modelo básico, desde más de 300.000 € hasta 3000.000 € el modelo simplificado, y el normal para las entidades cuyo presupuesto supere los 3.000.000 €), con la precisión de que los municipios con población superior a 5.000 habitantes y presupuesto superior a 300.000 € deberán asimismo adoptar el modelo normal. Por otra parte si así lo considera la entidad siempre puede adoptar voluntariamente el modelo superior o más complejo.

En el ámbito comarcal y una vez establecido su carácter como Entidad Local y su sometimiento a la legislación que como tal le sea de aplicación, también su régimen contable ha de cumplir con estas instrucciones y, en consecuencia, su modelo será el normal si, como sucede normalmente, el presupuesto de la concreta entidad supera los 3.000.000 de euros. Aunque sería cuestionable la aplicación de la variable poblacional, nos podemos regir por la variable económica y considerando que el Modelo Normal es el más desarrollado y completo de los tres aprobados, su aplicación en el ámbito comarcal sería el más apropiado, en aras de una buena gestión de sus competencias, de eficacia de sus recursos financieros en el coste de sus servicios y de una mayor información contable que ayude en la toma de decisiones. Por ello consideramos oportuno explicar esta instrucción contable.

III.2 INSTRUCCIÓN DEL MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL (ICN):

Esta instrucción, a diferencia de la Orden EHA de 17 de julio de 1990 que se constituía como un verdadero manual de contabilidad, no regula con tanto detalle la forma concreta de contabilizar las distintas operaciones, sino que su tratamiento contable se recoge en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, Anexo a las Instrucciones, permitiendo a las Entidades Locales regular procedimientos administrativos en su gestión contable que garanticen el adecuado registro (Torres, 2009).

La ICN se divide en un Preámbulo, cuatro Títulos y un Anexo. A su vez los Títulos se subdividen en Capítulos y Secciones, pudiendo hacer un resumen de los mismos (Gabinete Técnico del CEF, 2005):

- **Título I: Principios generales del modelo normal de contabilidad local:**

- *Capítulo I:* Principios generales: que comprenden el ámbito de aplicación, la obligación de rendir cuentas, el ejercicio contable, el modelo contable, la aplicación del PGCP adaptado a la Administración Local y los destinatarios de la información contable (no sólo órganos de control, sino también gestores, acreedores, entidades, asociaciones y ciudadanos, lo que significa una superación de la visión tradicional de la contabilidad pública). Se hace mención expresa a la opción por un modelo más complejo que el que le corresponda, y se caracteriza por ser un modelo centralizado, independiente del lugar físico donde

se realicen las operaciones (unidad contable), y porque éstas se registran por el método de partida doble

- *Capítulo II:* Competencias y funciones que en esta materia contable corresponden al Pleno, a la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad, y a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) aunando una legislación dispersa para conseguir el ejercicio correcto de las funciones contables.

- **Título II: Del modelo normal de información contable para la Administración Local:**

- *Capítulo I:* Normas generales donde se establecen las características básicas del sistema de información contable y define la contabilidad como “un sistema de registro, elaboración y comunicación de información económico-financiera y presupuestaria sobre la actividad de la Entidad Local durante el ejercicio contable”; se describen el objeto y los fines del sistema y se establecen los requisitos para su configuración informática, regulándose los registros contables.

Al objeto tradicional de registrar las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan para mostrar la imagen fiel de su situación, se añade la obligatoriedad de efectuar un seguimiento y control de los remanentes de crédito, los gastos con financiación afectada, los pagos a justificar y los anticipos de caja fija.

Por su especial trascendencia deberíamos hacer una mención de los fines (recogidos en el artículo 205 del TRLRHL) que se pretenden con este sistema contable y que se subdividen en tres categorías:

- Fines de gestión: suministrar información económico-financiera para la toma de decisiones; establecer el balance de la entidad contable (composición, variaciones y resultados); determinar los resultados analíticos; mostrar la ejecución del presupuesto y su resultado; mostrar los movimientos y situación de tesorería; posibilitar: el inventario, el control del inmovilizado financiero y no financiero, del endeudamiento, y de la situación deudora y acreedora de los interesados.
- Fines de control: posibilitar los controles de legalidad, financiero y de eficacia y proporcionar datos para la formación de la Cuenta General, estados y documentos para los órganos de control externo.

- Fines de análisis y divulgación: facilitar los datos para la confección de las cuentas nacionales y estadísticas económico-financieras, además de servir para la rendición de cuentas y dar información útil para asociaciones, instituciones, empresas y ciudadanos en general.
- *Capítulo II: Áreas contables de especial trascendencia como son:*
 - Inmovilizado: con sus normas de valoración, la necesidad de un inventario, las correcciones de valor a practicar (amortizaciones, provisiones, pérdidas reversibles y las irreversibles) y otras operaciones que le afectan (adscripción, cesión gratuita de uso, permuta, adquisición entregando como pago parcial otro bien).
 - Endeudamiento: con la obligación de un seguimiento y control individualizado, su tratamiento presupuestario, el criterio de caja como criterio general de reconocimiento de estos pasivos y las operaciones a realizar a final del ejercicio relativas a la periodificación de gastos, imputación a varios ejercicios, reclasificación temporal de los créditos (de largo a corto plazo) y la regularización de las deudas en moneda distinta al euro.
 - Pagos a justificar: lo novedoso en este sentido, también aplicable a los anticipos de caja fija, es que deben formar parte de la tesorería hasta que pague a los acreedores finales, constituyendo una mera descentralización de la tesorería y apareciendo unas cuentas restringidas de pagos para control. En este caso la imputación presupuestaria se hace en el momento de la expedición de la orden de pago aunque la imputación económica se demora al momento de la justificación de fondos.
 - Anticipos de caja fija: se diferencia del anterior en que la imputación presupuestaria y económica se producen en el momento de la justificación.
 - Remanentes de crédito: sigue el mismo tratamiento contable anterior sin grandes novedades en cuanto a su seguimiento, control, rectificación, certificación de existencia y no incorporabilidad.
 - Proyectos de gasto: al igual que el anterior no presenta muchas novedades y su regulación se refiere al concepto, su estructura, vinculación jurídica, seguimiento y control contable individualizado.

- Gastos con financiación afectada: se incluye el concepto, su estructura, seguimiento y control, el cálculo del coeficiente de financiación que varía al considerarse por agente, y las desviaciones de financiación que se equipara la forma de cálculo de las desviaciones acumuladas y de las del ejercicio (en función de los gastos y los ingresos afectados del año).
- *Capítulo III*: Operaciones de inicio y fin de ejercicio: se describen las operaciones contables de inicio de ejercicio (apertura de la contabilidad y apertura del presupuesto – gastos e ingresos -), y de fin de ejercicio: dotación a las amortizaciones del inmovilizado; dotación de provisiones; periodificación de los gastos e ingresos anticipados; la imputación a resultados de los gastos a distribuir en varios ejercicios; las variaciones de existencias; el registro de los gastos e ingresos devengados y no vencidos y de las operaciones pendientes de aplicar al presupuesto; la reclasificación temporal de débitos y créditos; la regularización de efectivo, valores, créditos y débitos en moneda distinta del euro; la regularización de la contabilidad del presupuesto de ingresos y de la administración de recursos por cuenta de otros entes públicos; regularización del resultado del ejercicio; el cierre del presupuesto y de la contabilidad.

Señalar al respecto que la provisión para insolvencias es especialmente relevante en el cálculo del Remanente de Tesorería y que con la nueva regulación del régimen contable local del año 2004 (en nuestro caso con la Orden EHA 4041/2004, de 23 de noviembre, que aprueba la Instrucción de Contabilidad del Modelo Normal), los ingresos, tanto anticipados como diferidos, dan cumplimiento al principio de devengo aunque se subordina al principio de importancia relativa.

- *Capítulo IV*: Magnitudes de carácter presupuestario: regula el cálculo del resultado presupuestario (diferenciando entre éste y el ajustado) y el cálculo del remanente de tesorería que ha pasado a ser una magnitud de carácter fundamentalmente presupuestario frente al financiero anterior y que presenta novedades en cuanto a su cálculo al incluirse: los deudores y acreedores por operaciones no presupuestarias de tesorería a largo plazo, los cobros pendientes de aplicación minorando los derechos pendientes de cobro y los pagos pendientes de aplicación minorando las obligaciones pendientes de pago, y excluyendo: los acreedores por devolución de ingresos presupuestarios y los acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto. De esta forma

el remanente de tesorería para gastos generales se calcula por la suma de los fondos líquidos y los derechos pendientes de cobro, restando las obligaciones pendientes de pago, el importe de los saldos de dudoso cobro y el exceso de financiación afectada.

• **Título III: De los datos a incorporar al sistema:**

- *Capítulo I:* Justificantes de las operaciones: donde se establece que todo acto que deba registrarse en el SICAL Normal deberá estar debidamente acreditado por su justificante ya sea en papel o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos.
- *Capítulo II:* Incorporación de datos al sistema: donde se da libertad para capturarlos directamente de los justificantes de las operaciones o por procedimientos electrónicos e informáticos, aunque deberán estar normalizados y establecidos por la propia Entidad según sus necesidades garantizando la validez y eficacia jurídica de los mismos, así como su conservación. En cualquier caso estos justificantes deberán estar debidamente autorizados ya sea mediante diligencias, firmas, sellos o aplicaciones informáticas que tengan atribuidas esta función y darán lugar a una toma de razón, bien mediante certificación por el responsable de la contabilidad y donde conste la fecha, el número de asiento y el importe de la operación individualizada, o bien mediante un proceso de validación en el sistema informático.
- *Capítulo III:* Archivo y conservación: su regulación constituye una novedad respecto a la anterior Instrucción, alcanzando no sólo la forma en que podrán conservarse (papel o por medios electrónicos siempre que garanticen su autenticidad, integridad, calidad y protección) sino también los plazos para los que se estable una vigencia que permita la exigencia de responsabilidades (un plazo de 6 años, salvo que otra norma o procedimiento establezca otra cosa, desde la fecha de remisión de las cuentas anuales a los órganos de control externo). Para su destrucción así como la de los registros contables, se necesitará la comunicación previa al órgano de control externo

• **Título IV: De la información a obtener del sistema:**

- *Capítulo I:* Normas generales: donde se enumeran los tipo de información que se obtendrá del sistema de información contable (formación de las cuentas, documentación para remitir al Pleno y a otras Administraciones Públicas, para la confección del avance de la liquidación del presupuesto, para facilitar la toma de

decisiones), el soporte de la información (estados contables en papel o soporte electrónico ajustándose a las normas contenidas en la propia ICN), y la garantía de la identidad entre la información contable facilitada y la existente en la base de datos del sistema.

- *Capítulo II:* La Cuenta General de la Entidad Local: se regula ampliamente la delimitación de la Cuenta General (integrada por la de la propia entidad, la de sus organismos autónomos y la de las sociedades mercantiles de capital íntegro de la entidad local); las cuentas anuales (el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria); la documentación que deberá unirse (actas de arqueo, certificaciones bancarias de los saldos existentes, las cuentas de sociedades mercantiles de capital mayoritario, y memorias – en municipios mayores de 50000 habitantes - de costes y rendimiento de servicios, inversiones y objetivos cumplidos). También se incluye la formación, aprobación y rendición de cuentas sobre todo a los órganos de control externo reduciéndose la documentación que debe remitirse a los justificantes de la tesorería.

Destacar que la aprobación de la Cuenta General es un trámite esencial para la fiscalización pero no requiere la conformidad con las actuaciones recogidas en ella ni genera responsabilidad por razón de las mismas. Por el contrario, la responsabilidad se separa entre los encargados de la gestión que adoptan las resoluciones (sentido material) y la del incumplimiento de la obligación de suministrar información contable veraz (sentido formal).

- *Capítulo III:* Otra información contable: en este apartado se recogen las normas para la elaboración y contenido de la información periódica para el Pleno de la Corporación, el avance de la Liquidación del Presupuesto Corriente, para los órganos de gestión y para otras Administraciones Públicas.

• **Anexo a la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local: Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local :**

- *Primera Parte: Principios contables:* constituyen el fundamento de toda la teoría contable y a través de su aplicación la información contable expresará con claridad la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera, la ejecución del presupuesto y los resultados de la entidad, pudiéndose añadir cuantos otros principios se consideren necesarios para alcanzar estos objetivos siempre y

cuando esa adición quede reflejada en la Memoria. Los principios que recoge el Plan son (Torres, 2009):

1. **Entidad contable:** todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas.
2. **Gestión continuada:** la actividad continúa por tiempo indefinido por lo que no se determina el valor liquidativo del patrimonio.
3. **Uniformidad:** mantener en el tiempo el criterio adoptado, justificando sus posibles alteraciones así como sus incidencias cuantitativas y cualitativas en los estados contables.
4. **Importancia relativa:** puede ser admisible la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados de la entidad, no siendo justificante para la transgresión de normas legales.
5. **De registro:** de todos los hechos contables en orden cronológico, sin vacíos ni lagunas, garantizando la coherencia interna de la información.
6. **De prudencia:** que establece que de los ingresos sólo deben contabilizarse los efectivamente realizados a la fecha del cierre, pero no los potenciales o sometidos a condición alguna, mientras que de los gastos deben contabilizarse, no sólo los efectivamente realizados, sino también aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales (reversibles o irreversibles) en el ejercicio corriente o en otro anterior, aunque estos últimos repercutirán sólo en el cálculo económico-patrimonial.
7. **De devengo:** la imputación temporal de gastos e ingresos se hará en función de la corriente real de bienes y servicios y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera de los mismos. Al menos, a fecha de cierre, los gastos e ingresos (que puedan identificarse claramente) deberán quedar imputados a la cuenta del resultado económico-patrimonial por la corriente real.
8. **De imputación de la transacción:** ha de efectuarse a activos, pasivos, gastos o ingresos anuales o plurianuales de acuerdo con las reglas y normas establecidas:
 - a. Los ingresos y los gastos se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica, y estos últimos además de acuerdo con la finalidad que

con ellos se pretende conseguir. Ambos podrán ser clasificados según el órgano encargado de su gestión.

- b. Los derechos se imputarán al presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden, mientras que las obligaciones lo harán al presupuesto del ejercicio en que se realicen y con cargo a los respectivos créditos.

- 9. **Del precio de adquisición:** como norma general, los bienes, derechos y obligaciones figurarán por su precio de adquisición o coste de producción, no obstante las obligaciones se contabilizarán por su valor de reembolso.
- 10. **De correlación de ingresos y gastos:** se pondrá de manifiesto la relación entre los gastos realizados y los ingresos necesarios para su financiación, y su diferencia constituirá el resultado económico-patrimonial representando el ahorro bruto, positivo o negativo.
- 11. **De no compensación:** de las partidas del activo y del pasivo del Balance, ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de resultado económico-patrimonial, ni los gastos ni ingresos que integran el estado de liquidación del presupuesto, siempre deben valorarse separadamente.
- 12. **De desafectación:** establece que, con carácter general, los ingresos presupuestarios se destinan a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista una relación directa entre unos y otros, excepto aquellos ingresos específicos que financien determinados gastos.
- *Segunda Parte: Cuadro de cuentas:* recoge las cuentas comprendidas en el plan conforme a la siguiente clasificación:
 - 1. **Grupo 1: Financiación básica**
 - 2. **Grupo 2: Inmovilizado**
 - 3. **Grupo 3: Existencias**
 - 4. **Grupo 4: Acreedores y deudores**
 - 5. **Grupo 5: Cuentas financieras**
 - 6. **Grupo 6: Compras y gastos por naturaleza**
 - 7. **Grupo 7: Ventas e ingresos por naturaleza**
 - 8. **Grupo 0: Cuentas de control presupuestario**
- *Tercera Parte: Definiciones y relaciones contables:* explica el contenido y funcionamiento de todas las cuentas recogidas en el apartado anterior, detallando sus movimientos, la posición de su saldo y su situación en el balance.

- *Cuarta Parte: Cuentas anuales:* que deben rendir la entidad y sus organismos autónomos y que deberán adaptarse al modelo contable establecido, comprenden (Gabinete Técnico del CEF, 2005):
 1. **Balance:** dividido en activo (bienes, derechos y gastos diferidos) y pasivo (fondos propios y obligaciones) figurando las cifras del ejercicio que se cierra y las del ejercicio anterior, distinguiendo entre corto y largo plazo así como las provisiones efectuadas.
 2. **Cuenta del resultado económico-patrimonial:** comprende, con la debida separación, los ingresos y beneficios, así como los gastos y pérdidas del ejercicio que se cierra y la del ejercicio anterior, y por diferencia se obtendrá el resultado, positivo o negativo.
 3. **Estado de Liquidación del Presupuesto:** separando el presupuesto de gastos y de ingresos, se presentarán con el mismo nivel que se aprobaron por los créditos iniciales y sus modificaciones, de acuerdo con las normas establecidas en cuanto a la información que ha de incluirse en cada caso y los resúmenes originados según las clasificaciones que corresponda.
 4. **Memoria:** que completa, amplía y comenta la información contenida en los estados anteriores, recogiendo una información mínima a cumplimentar y cualquier otra que facilite la comprensión de las cuentas y de la imagen fiel, así como una serie de cuadros e indicadores que sirven para controlar la gestión realizada.
 5. **Cuadro de financiación:** recoge los recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes así como la aplicación y empleo de los mismos en inmovilizado o circulante. Se formulará teniendo en cuenta una serie de condiciones y correcciones que se detallan en esta misma sección.
- *Quinta Parte: Normas de valoración:* desarrollan los principios contables, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales, y son de aplicación obligatoria. Se contemplan los siguientes apartados:
 1. **Inmovilizado material**
 2. **Normas particulares sobre inmovilizado material**
 3. **Inversiones destinadas al uso general e inversiones gestionadas**
 4. **Inmovilizado inmaterial**

5. **Patrimonio Público del Suelo**
6. **Gastos a distribuir en varios ejercicios**
7. **Valores negociables**
8. **Créditos y demás derechos a cobrar no presupuestarios**
9. **Obligaciones propias**
10. **Deudas y demás obligaciones no presupuestarias**
11. **Derechos a cobrar presupuestarios y obligaciones presupuestarias**
12. **Existencias**
13. **Diferencias de cambio en moneda distinta del euro**
14. **Impuesto sobre el valor añadido**
15. **Compras y otros gastos**
16. **Ventas y otros ingresos**
17. **Cambios en criterios contables y estimaciones**
18. **Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados**

III.3 EL PRESUPUESTO DE LAS COMARCAS:

Concepto: Los artículos 112 de la LBRL; 162 de la LRHL, y 2 a 4 del RD 500/1990, definen los “Presupuestos Generales de las Entidades Locales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad, y sus organismos autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local”.

De la lectura de estos artículos y siguientes, se recoge el ámbito de aplicación y los principios que caracterizan a los presupuestos (Arnal, 2007):

Ámbito de aplicación: la propia Entidad Local, sus Organismo Autónomos y las Sociedad Mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local. Por lo tanto, serán igualmente de aplicación a las Comarcas por ser una Entidad Local.

Principios presupuestarios (Arnal, 2007):

1. **Unidad:** que permite el control de la actividad financiera en su globalidad:
 - Unidad: un solo presupuesto para cada ejercicio económico.
 - Universalidad: por incluye todos los gastos e ingresos de la entidad y por su importe íntegro.

- Unidad de caja: centralización de todos los fondos y valores generales (presupuestarios y extrapresupuestarios).
 - No afectación: cualquier ingreso sirve para financiar indistintamente cualquier gasto, a excepción de ciertos ingresos para fines específicos.
2. **Equilibrio**: equivalencia entre gastos e ingresos totales, busca el objetivo final de la estabilidad. Se debe aprobar el presupuesto sin déficit inicial.
 3. **Especialidad** por el carácter limitativo de los gastos en una triple vertiente: cualitativa (finalidad del gasto) recogida en el artículo 172 del TRLRHL; cuantitativa (crédito presupuestario) recogida en el artículo 173.5 de la misma ley; y temporal (ejercicio autorizado) recogida en el artículo 176.1.
 4. **Anualidad**: artículo 163 TRLRHL, previsión de gastos e ingresos para un año:
 - Anualidad de aprobación: artículo 112.1 LBRL (prórroga)
 - Anualidad de ejecución: artículo 112.1 LBRL (incorporaciones), con las excepciones de los reconocimientos extrajudiciales de créditos, gastos plurianuales.
 - Anualidad de contabilización: ejercicio corriente, ejercicios cerrados y ejercicios posteriores
 5. **Autonomía**: EL Pleno/Consejo aprueba sus presupuestos y las normas complementarias (Bases de Ejecución).
 6. **Competencia**: la aprobación del presupuesto y sus modificaciones por el órgano supremo (competente), el Pleno/Consejo. A excepción de las transferencias en el mismo grupo de función.
 7. **Publicidad**: tanto la aprobación inicial como la definitiva se han de publicar en el Boletín Oficial que corresponda.

El contenido del presupuesto: viene regulado en los artículos. 164 a 166 del TRLRHL y en los artículos. 5 a 15, y 106 a 118 del RD500/1990, y quedarán integrados por:

- El Presupuesto de la propia Entidad (en nuestro caso la Comarca).
- Los de los Organismos Autónomos dependientes de la misma (ya sean de carácter administrativo o de carácter comercial, industrial, financiero o análogo).
- La previsión de gastos e ingresos de las Sociedades Mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad Local.

Su contenido comprenderá:

- Los estados de gastos: en los que se incluirán, con la debida especificación, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de sus obligaciones.
- Los estados de ingresos: en los que figurarán las estimaciones de los distintos recursos económicos a liquidar durante el ejercicio.
- Las bases de ejecución (artículo 9 RD 500/1990), que contendrán la adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia entidad, así como aquellas necesarias para su acertada gestión, estableciendo cuantas prevenciones se consideren oportunas o convenientes para la mejor realización de los gastos y recaudación de los recursos, sin que puedan modificar lo legislado para la administración económica ni comprender preceptos de orden administrativo que requieran legalmente procedimiento y solemnidades específicas distintas de lo previsto para el presupuesto. Las bases de ejecución de cada ejercicio podrán remitirse a los reglamentos o normas de carácter general dictadas por el Pleno/Consejo.

En estas bases de ejecución se podrá regular, entre otras materias, lo siguiente: niveles de vinculación jurídica; créditos ampliables (su regulación expresa y detalle de recursos afectados); transferencias de crédito (regulación y órgano competente para autorizarlas); tramitación de los expedientes de ampliación, generación de créditos e incorporaciones de créditos; normas que regulen el procedimiento de ejecución del presupuesto; delegaciones en materia de autorización y disposición de gastos, así como de reconocimiento y liquidación de obligaciones; documentos y requisitos que justifiquen el reconocimiento de la obligación; forma en que los perceptores de subvenciones deban acreditar el encontrarse al corriente de sus obligaciones fiscales con la entidad y justificar la aplicación de los fondos recibidos; supuestos en los que puedan acumularse varias fases de ejecución del presupuesto en un solo acto administrativo; normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar y anticipos de caja fija

Los Anexos al Presupuesto General: incluidos en el artículo 166 TRLRHL son:

- Los planes y programas de inversión y financiación que, para un plazo de cuatro años, podrán formular los municipios y demás entidades locales de ámbito supramunicipal. Este Plan de Inversiones contendrá: la inversión prevista a realizar cada uno de los cuatro ejercicios; los ingresos por subvenciones, contribuciones especiales, cargas de urbanización, recursos patrimoniales y otros

ingresos de capital que se prevean obtener en dichos ejercicios; las operaciones de crédito necesarias para completar la financiación, indicando el coste que vayan a generar. De todo ello se dará cuenta al Pleno/Consejo coincidiendo con la aprobación del Presupuesto, debiendo ser objeto de revisión anual, añadiendo un nuevo ejercicio a sus previsiones.

- Los programas anuales de actuación de inversiones y financiación de las sociedades mercantiles de cuyo capital social sea titular o partícipe mayoritario la entidad local.
- El estado de consolidación del presupuesto de la propia entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles.
- El estado de previsión de movimientos y situación de la deuda comprensiva del detalle de operaciones de crédito o de endeudamiento pendientes de reembolso al principio del ejercicio, de las nuevas operaciones previstas a realizar a lo largo del ejercicio y del volumen de endeudamiento al cierre del ejercicio económico, con distinción de operaciones a corto plazo, operaciones a largo plazo, de recurrencia al mercado de capitales y realizadas en divisas o similares, así como de las amortizaciones que se prevén realizar durante el mismo ejercicio.

La documentación complementaria regulada en el artículo 18 RD 500/1990) incluye:

- Memoria, suscrita por el Presidente, explicativa de su contenido y de las principales modificaciones que presente en relación con el presupuesto vigente.
- Liquidación del Presupuesto del ejercicio anterior, y avance de la del corriente, referida, al menos, a seis meses del mismo, suscritos, una y otro, por el Interventor y confeccionados conforme dispone la Instrucción de Contabilidad.
- Anexo de personal, en que se relacionen y valoren los puestos de trabajo existentes en la Entidad Local, de forma que sede la oportuna correlación con los créditos para personal incluidos en el Presupuesto.
- Anexo de las inversiones, a realizar en el ejercicio, suscrito por el Presidente y debidamente codificado.
- Informe económico-financiero, en el que se expongan las bases utilizadas para la evaluación de los ingresos y de las operaciones de crédito previstas, la suficiencia de los créditos para atender al cumplimiento de las obligaciones exigibles y los gastos de funcionamiento de los servicios y, en consecuencia, la efectiva nivelación del Presupuesto.

La tramitación del Presupuesto General: siguiendo el método incrementalista tradicional de elaboración de los presupuestos, sobre la base de los presupuestos y estados de previsión anteriores, el Presidente de la Comarca formará el Presupuesto General y lo remitirá, informado por la Intervención y con los anexos y documentación complementaria, al Consejo Comarcal antes del 15 de octubre para su aprobación, enmienda o devolución. Destacamos la importancia del informe de Intervención al ser preceptivo y previo, por lo que su falta viciaría el acto de aprobación del presupuesto.

La aprobación inicial: el acuerdo de aprobación (artículo 168.5 LRHL y artículo 15.5 RD 500/1990) será único y detallará los presupuestos que integran el Presupuesto General, no pudiendo aprobarse ninguno de ellos separadamente. Será emitido por el Consejo Comarcal sin que se precise ninguna mayoría cualificada, bastando el voto favorable de la mayoría simple de los miembros presentes.

Después de esta aprobación inicial, se procederá a la **exposición pública** mediante anuncio en el Tablón de Anuncios de la Entidad, así como en el Boletín Oficial de la Provincia, durante quince días, durante los cuales se pondrá a disposición del público para que los interesados puedan examinarlo y presentar reclamaciones.

El Presupuesto se considerará definitivamente aprobado si durante el citado plazo no se hubieran presentado reclamaciones; en caso contrario, el Consejo dispondrá de un mes para resolverlas (contado a partir del día siguiente a la finalización de la exposición al público).

La aprobación definitiva: habrá de realizarse por el Consejo Comarcal antes del 31 de diciembre del año anterior al ejercicio en que deba aplicarse. El Presupuesto General definitivamente aprobado será insertado en el Boletín Oficial. También se remitirá copia a la Administración del Estado y a la correspondiente Comunidad Autónoma.

El presupuesto entrará en vigor en el ejercicio correspondiente una vez publicado en la forma prevista anteriormente. Una copia del mismo, así como de su documentación y modificaciones, deberá hallarse a disposición del público, a efectos informativos, desde su aprobación definitiva hasta la finalización del ejercicio.

La prórroga del presupuesto: si al iniciarse el ejercicio económico no hubiese entrado en vigor el Presupuesto correspondiente, se considerará automáticamente prorrogado el del anterior hasta el límite de los créditos iniciales como máximo, excluyendo las modificaciones de crédito y los créditos destinados a servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior o estén financiados con crédito o ingresos específicos o afectados que, exclusivamente, fueran a percibirse en dicho ejercicio.

Sobre el presupuesto prorrogado se podrán realizar cualquiera de las modificaciones previstas en la Ley, que se entenderán hechas sobre el definitivo, salvo que el Pleno disponga que se consideren incluidas en los créditos iniciales.

Las reclamaciones y recursos: podrán interponerse en el plazo de 15 días de exposición al público, por los interesados: los habitantes del territorio comarcal, los que resulten directamente afectados, aunque no habiten en el territorio, y los Colegios Oficiales, Cámaras Oficiales, Sindicatos, Asociaciones y demás Entidades legalmente constituidas para velar por intereses profesionales o económicos y vecinales, cuando actúen en defensa de los que les son propios.

Por lo motivos que se especifican:

1. Por no haberse ajustado su elaboración y aprobación a los trámites legales.
2. Por omitir el crédito necesario para el cumplimiento de obligaciones exigibles a la Entidad Local, en virtud, de precepto legal o de cualquier otro título legítimo.
3. Por ser de manifiesta insuficiencia los ingresos con relación a los gastos presupuestados o bien de éstos respecto a las necesidades para las que estén previsto.

Igualmente, contra la aprobación definitiva podrá interponerse directamente recurso contencioso-administrativo en la forma y plazos que establecen las normas de dicha jurisdicción. La interposición de recursos no suspenderá por sí sola la aplicación de presupuesto definitivamente aprobado por el Consejo Comarcal.

Tras la aprobación definitiva el primer día del ejercicio económico se procede a la apertura anual de la contabilidad, con el asiento de apertura previo a cualquier otra anotación y simultáneamente se registran los asientos de apertura del presupuesto de gastos y del de ingresos.

La estructura presupuestaria: clasificación de los gastos e ingresos. Especialidades: uno de los aspectos más significativos de la vida local es la elaboración y tramitación de los presupuestos de cada una de las anualidades, que coinciden con el año natural. Corresponde al Estado la competencia constitucional básica para legislar en esta materia que ha sido desarrollada por el Ministerio de Economía y Hacienda. En cuanto a la estructura presupuestaria existen dos momentos fundamentales: la Orden del 20 de septiembre de 1989 que entró en vigor el 1 de enero de 1992, y la actual Orden EHA/3565/2008, que entró en vigor el 1 de enero de 2010, y derogando a la anterior.

Podemos señalar que la legislación de la estructura presupuestaria en las Entidades Locales ha ido evolucionando para adaptarse a aquélla de los Presupuestos Generales del Estado para dar una mayor integración de datos económicos que mejoren la gestión de políticas y de control del gasto público, al facilitar la consolidación y contabilización de las cuentas que integran el sector público.

Así tenemos que la estructura presupuestaria vigente en estos momentos se aprobó mediante **Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre**, pero esta Orden ha nacido como consecuencia de la legislación comprendida en la normativa anterior que se especifica:

- Ley 5/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.
- Arts. 39 a 41 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria que estable los criterios que deben regir la estructura de los presupuestos
- Artículo 167,1 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).
- Ordenes de EHA 4040/2004, EHA 4041/2004 y EHA 4042/2004.

En el artículo 1 de la Orden EHA/3565/2008, se especifica que esta nueva estructura deberá aplicarse a las entidades locales y a los organismos autónomos de ellas dependientes. Pero es en el artículo 2 donde se define la especialidad de los presupuestos al afirmar que éstos se elaborarán teniendo en cuenta la naturaleza económica de los ingresos y de los gastos, y las finalidades y objetivos que con estos últimos se pretendan conseguir. Aunque opcional en las entidades locales, también permite clasificar los gastos atendiendo a la propia estructura orgánica de la entidad de acuerdo a sus reglamentos o decretos de organización.

Queda definida la **triple especialidad de los créditos** presupuestarios:

- **Cuantitativa:** por el importe concreto recogido en los presupuestos.
- **Cualitativa:** por la finalidad y objeto del gasto.
- **Temporal:** por la limitación al ejercicio contable en que se reconocen.

El artículo 3 comprende los criterios generales de clasificación del estado de gastos y que son:

- Por programas (que sustituye a la anterior clasificación funcional). Refleja la finalidad y objetivo del gasto.
- Por categorías económicas. Define qué tipo de gasto es.

- Por unidades orgánicas, opcionalmente. Comprende el órgano que ordena el gasto.

La clasificación por programas (recogida en el artículo 4) ordena los créditos según su finalidad y los objetivos que se proponga conseguir, con arreglo a: **Áreas de gasto, políticas de gasto, y grupos de programa**. Tanto las áreas de gasto como las políticas de gasto son obligatorias y cerradas en cuanto a su estructura. Los grupos de programa tendrán una estructura abierta y podrán desarrollarse en **programas y subprogramas**, cuya estructura será igualmente abierta.

La clasificación económica (recogida en el artículo 5) agrupará los créditos separando las operaciones corrientes, las de capital y las financieras, según su naturaleza económica en: **Capítulos, Artículos, Conceptos y Subconceptos**, siendo de aplicación obligatoria y cerrada la estructura de capítulos y artículos, mientras que los conceptos y subconceptos serán abiertos y podrán crearse los necesarios cuando no figuren en el anexo III de la Orden mencionada. Por último, los subconceptos podrán desarrollarse en partidas con estructura abierta.

El nuevo término acuñado en esta Orden de **“aplicación presupuestaria”** sustituye al de partida, evitando así errores con el nombre de partida como nivel de desagregación del subconcepto económico antes descrito. La aplicación presupuestaria vendrá definida, como mínimo, por la conjunción de las clasificaciones por programas y económica, a nivel de grupos de programa y concepto, respectivamente. Se le podrá añadir la orgánica cuando así opte la entidad local.

La aplicación presupuestaria obligatoria recogida anteriormente, supone el **registro contable mínimo** de los créditos, modificaciones y operaciones de ejecución presupuestaria del gasto.

El **crédito inicial** es el asignado a cada aplicación presupuestaria en el presupuesto de la entidad definitivamente aprobado. Mientras que el **crédito definitivo vigente** vendrá determinado por el crédito inicial aumentado o disminuido como consecuencia de las modificaciones presupuestarias.

Clasificación de los gastos

a) Por las finalidades y objetivos (programas): en el **Anexo I** de la Orden EHA 3565/2008 se desarrolla el desglose y la codificación que deben seguir los gastos de las entidades locales, recordando que tiene carácter cerrado y obligatorio a nivel de área de gasto y política de gasto, mientras que los niveles de grupos de programas, programas y

subprogramas se consideran abiertos, pudiendo la entidad local crear cuantos estime necesarios para su correcto funcionamiento, respetando la codificación existente para algunos grupos de programas que se consideran de general utilización.

Si algún gasto fuese susceptible de aplicarse a más de una política de gasto, se imputará a aquella que se considere más adecuada en relación con el conjunto de objetivos y finalidades definidos, teniéndose en cuenta criterios cualitativos y cuantitativos de la gestión presupuestaria.

Área de gasto 1: Servicios Públicos Básicos: comprende los gastos relacionado con los servicios públicos básicos, obligatorios, que deben prestar los municipios (artículo 26.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local), ya sea por sí mismo, asociados o por las provincias (cooperación y asistencia).

Se integran en **cuatro políticas de gasto básicas:** Seguridad y movilidad ciudadana; Vivienda y Urbanismo; Bienestar comunitario; y Medio ambiente.

Área de gasto 2: Actuaciones de protección y promoción social: comprende los gastos y transferencias que constituyen el régimen de previsión, pensiones de funcionarios, atenciones de carácter benéfico-asistencial, atenciones a grupos con necesidades especiales (jóvenes, mayores, minusválidos, tercera edad) y medidas de fomento de empleo.

Se integran en **cuatro políticas de gastos:** Pensiones; Otras prestaciones económicas a favor de empleado; Servicios sociales y promoción social; y Fomento del empleo.

Área de gasto 3: Producciones de bienes públicos de carácter preferente: comprende los gastos tendentes a la elevación o mejora de la calidad de vida de los ciudadanos en relación con la sanidad, educación, cultura (incluido el ocio y tiempo libre) y deporte.

Se integran en **cuatro políticas de gastos:** Sanidad; Educación; Cultura; y Deporte.

Área de gasto 4: Actuaciones de carácter económico: comprende los gastos de actividades, servicios y transferencias que tienden a desarrollar el potencial de los distintos sectores de la actividad económica, incluidas las infraestructuras básicas y de transportes; infraestructuras agrarias; comunicaciones, investigación, desarrollo e innovación.

Se integran en **siete políticas de gastos:** Agricultura, ganadería y pesca; Industria y energía; Comercio, turismo, pequeñas y medianas empresas; Transporte

público; Infraestructuras (no incluidas en las anteriores: recursos hidráulicos, carreteras, caminos vecinales, otras); Investigación, desarrollo e innovación; y Otras actuaciones de carácter económico (telecomunicaciones, información, gestión del conocimiento, administración electrónica, oficinas de defensa al consumidor, transferencias para estos fines).

Área de gasto 9: Actuaciones de carácter general: comprende los gastos relacionados con las funciones de gobierno, de apoyo administrativo, de soporte lógico y técnico a toda la organización de la entidad local. Son gastos generales, y también transferencias, que no pueden ser imputados ni aplicados directamente a otra área de las previstas en la clasificación.

Se integran en **cuatro políticas de gastos:** Órganos de gobierno; Servicios de carácter general; Administración financiera y tributaria; y Transferencias a otras Administraciones Públicas.

Área de gasto 0: Deuda pública: comprende los gastos de intereses y amortización de la Deuda Pública y demás operaciones financieras de naturaleza análoga, con exclusión de los gastos que ocasione la formalización de las mismas que se llevarán al grupo de programas 934.

Se integran en **una política de gastos:** Deuda Pública.

Hay que destacar que en la codificación de los grupos de programas nos podemos encontrar uno denominado “Administración General de... (Grupo de programa concreto)”, que comprende los gastos de las actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo al resto de los centros directivos que integran la política de gasto.

En el **Anexo II** de esta nueva Orden, se ha establecido una **Tabla de equivalencias** para ayudar en la conversión de la clasificación funcional aprobada por la Orden de EHA de 20 de septiembre de 1989, a la nueva clasificación por programas aprobada por esta nueva Orden.

b) Por categorías económicas: conforme al **Anexo III**, se codifica la clasificación económica de los gastos distinguiendo las operaciones no financieras, ya sean corrientes (capítulos 1 a 4) o de capital (capítulos 6 y 7), de las financieras (capítulos 8 y 9).

Esta codificación tiene carácter obligatorio y cerrado a nivel de capítulo y artículo. Mientras que el concepto, subconcepto y partida se consideran abiertos (pueden crearse los que se consideren necesarios), aunque son obligatorios de general utilización los tipificados y codificados expresamente en la Orden

- **Operaciones no financieras corrientes:** desarrolladas en los capítulos 1 al 4, comprende los gastos de funcionamiento de los servicios (personal y gastos en bienes corrientes y servicios), los intereses y las transferencias corrientes. Los capítulos se desglosan en:
 - **Capítulo 1: Gastos de personal:** incluye todo tipo de retribuciones, indemnizaciones, cotizaciones obligatorias, prestaciones sociales, otros gastos sociales realizados conforme a acuerdos y disposiciones vigentes. Se integran en **siete artículos:** 10. Órganos de gobierno y personal directivo; 11. Personal eventual (nombrado por los órganos de gobierno); 12. Personal funcionario; 13. Personal laboral; 14. Otro personal; 15. Incentivos al rendimiento; y 16. Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador
 - **Capítulo 2: Gastos corrientes en bienes y servicios:** incluye los gastos necesarios para el ejercicio de las actividades de la entidad local que no produzcan un incremento del capital o del patrimonio. Los bienes adquiridos que sean fungibles, tengan una duración inferior al ejercicio presupuestario, no sean susceptibles de inclusión en el inventario, sean previsiblemente reiterativos, también podrán incluirse en este capítulo, igual criterio nos sirve para los gastos de carácter inmaterial. Se integran en **ocho artículos:** 20. Arrendamientos y cánones; 21. Reparaciones, mantenimiento y conservación; 22. Material, suministro y otros; 23. Indemnizaciones por razón del servicio; 24. Gastos de publicaciones; 25. Trabajos realizados por administraciones públicas y otras entidades públicas; 26. Trabajos realizados por Instituciones sin fines de lucro; y 27. Gastos imprevistos y funciones no clasificadas
 - **Capítulo 3: Gastos financieros:** comprende los intereses, incluidos los implícitos, y demás gastos derivados de todo tipo de operaciones financieras y de deudas contraídas o asumidas por la Entidad local, así como los gastos de emisión, formalización, modificación de cancelación de las mismas, también las diferencias de cambio y otros rendimientos implícitos. Se integran en **seis artículos:** 30. De Deuda Pública en euros; 31. De préstamos y otras operaciones financieras en euros; 32. De Deuda Pública en moneda distinta del euro; 33. De préstamos y otras operaciones financieras en

moneda distinta al euro; 34. De depósitos, fianzas y otros; y 35. Intereses de demora y otros gastos financieros

- **Capítulo 4: Transferencias corrientes:** comprende los créditos para aportaciones, por parte de la entidad local, sin contrapartida directa de los agentes perceptores, con destino a financiar operaciones corrientes. También se incluyen las “subvenciones en especie”. Se integran en **diez artículos:** 40. A la Administración General de la Entidad local (sólo será de aplicación en los Organismos Autónomos de la Entidad); 41. A Organismos Autónomos de la Entidad local; 42. A la Administración del Estado; 43. A la Seguridad Social; 44. A entes públicos y sociedades mercantiles de la Entidad local; 45. A Comunidades Autónomas; 46. A Entidades Locales; 47. A Empresas privadas; 48. A Familias e Instituciones sin fines de lucro; y 49. Al Exterior.
- **Operaciones no financieras de capital:** desarrolladas en los capítulos 6 y 7, comprende los gastos en inversiones reales y las transferencias destinadas a financiar operaciones de capital. Los capítulos se desglosan en:
 - **Capítulo 6: Inversiones reales:** todo tipo de gastos destinados a la creación de infraestructuras y creación o adquisición de bienes (que no sean fungibles, que tengan una duración previsiblemente superior al ejercicio presupuestario, que sean susceptibles de inclusión en el inventario y que no sean reiterativos) necesarios para el funcionamiento de los servicios, y aquellos gastos que tengan carácter amortizable. Serán imputables los gastos previstos en los anexos de inversiones reales de los Presupuestos Generales. Se integran en **ocho artículos:** 60. Inversión nueva en infraestructuras y bienes destinados al uso general; 61. Inversiones de reposición de infraestructuras y bienes destinados al uso general; 62. Inversión nueva asociada al funcionamiento operativo de los servicios; 63. Inversión de reposición asociada al funcionamiento operativo de los servicios; 64. Gastos en inversiones de carácter inmaterial; 65. Inversiones gestionadas para otros entes públicos; 68. Gastos en inversiones de bienes patrimoniales; y 69. Inversiones en bienes comunales.
 - **Capítulo 7: Transferencias de capital:** comprende los créditos para aportaciones, por parte de la entidad local, sin contrapartida directa de los agentes perceptores, con destino a financiar operaciones de capital. También se incluyen las “subvenciones en especie” de capital y las aportaciones en la

propiedad de otras entidades públicas sin recibir a cambio activos financieros de igual valor y que no existan expectativas de recuperación. Se podrán distinguir conforme al ente beneficiario y se integran en **diez artículos**: 70. A la Administración General de la Entidad local (sólo será de aplicación en los Organismos Autónomos de la Entidad); 71. A Organismos Autónomos de la Entidad local; 72. A la Administración del Estado; 73. A la Seguridad Social; 74. A entes públicos y sociedades mercantiles de la Entidad local; 75. A Comunidades Autónomas; 76. A Entidades Locales; 77. A Empresas privadas; 78. A Familias e Instituciones sin fines de lucro; y 79. Al Exterior.

- **Operaciones financieras:** desarrolladas en los capítulos 8 y 9, comprende las transacciones de débitos y créditos, tanto a corto como a largo plazo, poniendo de manifiesto las variaciones netas de activos financieros (diferencia entre los Capítulos 8 de gastos e ingresos) y las variaciones netas de pasivos financieros (diferencias entre los Capítulos 9 de gastos e ingresos). Los capítulos se desglosan en:
 - **Capítulo 8: Activos financieros:** todo tipo de gastos destinados a la adquisición de activos financieros (de todo tipo y vencimiento). Incluye también los anticipos de sueldos y demás préstamos al personal, y la constitución de depósitos y fianzas que le sean exigidas a la Entidad local. Se integran en **ocho artículos**: 80. Adquisición de deuda del sector público; 81. Adquisición de obligaciones y bonos fuera del sector público; 82. Concesión de préstamos al sector público; 83. Concesión de préstamos fuera del sector público; 84. Constitución de depósitos y fianzas; 85. Adquisición de acciones y participaciones del sector público; 86. Adquisición de acciones y participaciones fuera del sector público; y 87. Aportaciones patrimoniales (con carácter productivo y recuperable).
 - **Capítulo 9: Pasivos financieros:** todo tipo de gastos (por su valor efectivo) destinados a la amortización de deudas (en euros y moneda extranjera, de todo tipo y vencimiento). Incluye también las provisiones para la devolución de depósitos y fianzas constituidos a favor de la Entidad local. Se integran en **cinco artículos**: 90. Amortización de Deuda Pública en euros; 91. Amortización de préstamos y de operaciones en euros; 92. Amortización de

Deuda Pública en moneda distinta al euro; 93. Amortización de préstamos en moneda distinta al euro; y 94. Devolución de depósitos y fianzas.

Clasificación de los ingresos: al igual que en los gastos, los estados de ingresos se clasificarán separando las operaciones corrientes (capítulos 1 a 5), las de capital (capítulos 6 y 7) y las financieras (capítulos 8 y 9), conforme a los **capítulos, artículos, conceptos y subconceptos** que se detallan en el **Anexo IV** de la Orden. La codificación es obligatoria y cerrada a nivel de capítulo y artículo, pudiéndose crear los conceptos y subconceptos que se consideren necesarios cuando no figuren en el Anexo establecido.

- **Operaciones corrientes:** desarrolladas en los capítulos 1 al 5. Del 1 al 3 se recogen los ingresos de naturaleza tributaria o análoga. El 4 comprende las transferencias y subvenciones corrientes no destinadas a ninguna finalidad específica. Y el 5 recoge los ingresos patrimoniales (de depósitos, rentas canon de concesiones administrativas y derechos de superficie). Los capítulos se desglosan en:
 - **Capítulo 1: Impuestos directos:** incluye los recursos exigidos sin contraprestación, ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (ya sea por renta o por patrimonio). Se integran en **siete artículos:** 10. Impuestos sobre la Renta; 11. Impuestos sobre el capital; 13. Impuestos sobre las actividades económicas; 16. Recargos sobre impuestos directos del Estado y de la Comunidad Autónoma; 17. Recargos sobre impuestos directos de otros entes locales; 18. Impuestos directos extinguidos; y 19. Otros impuestos directos.
 - **Capítulo 2: Impuestos indirectos:** incluye los recursos exigidos sin contraprestación. Se integran en **seis artículos:** 21. Sobre el Valor Añadido; 22. Impuesto sobre consumos específicos; 26. Recargos sobre impuestos indirectos del Estado y de la Comunidad Autónoma; 27. Recargos sobre impuestos indirectos de otros entes locales; 28. Impuestos indirectos extinguidos; y 29. Otros impuestos indirectos.
 - **Capítulo 3: Tasas, precios públicos y otros ingresos:** se ha adaptado a la estructura del Estado y se han desagregado. Se integran en **nueve artículos:** 30. Tasas por la prestación de servicios públicos básicos; 31. Tasas por la prestación de servicios públicos de carácter social y preferente; 32. Tasas por la realización de actividades de competencia local; 33. Tasas por la

utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público; 34. Precios públicos; 35. Contribuciones especiales; 36. Ventas; 38. Reintegros de operaciones corrientes (de ejercicios cerrados),; y 39. Otros ingresos.

- **Capítulo 4: Transferencias corrientes:** son las percibidas sin contra prestación directa y destinadas a operaciones corrientes. Se diferencia en función de los agentes que las conceden y si tiene o no carácter finalista. Se integran en **diez artículos:** 40. De la Administración General de la Entidad local (sólo será de aplicación en los Organismos Autónomos de la Entidad); 41. De Organismos Autónomos de la Entidad local; 42. De la Administración del Estado; 43. De la Seguridad Social; 44. De entes públicos y sociedades mercantiles de la Entidad local; 45. De Comunidades Autónomas; 46. De Entidades Locales; 47. De Empresas privadas; 48. De Familias e Instituciones sin fines de lucro; y 49. Del Exterior.
- **Capítulo 5: Ingresos patrimoniales:** recoge los ingresos de naturaleza no tributaria procedentes de rentas de la propiedad y del patrimonio de las entidades locales, así como los derivados de actividades realizadas en régimen de derecho privado. Se integran en **siete artículos:** 50. Intereses de títulos y valores; 51. Intereses de anticipos y préstamos concedidos; 52. Intereses de depósitos; 53. Dividendos y participación beneficios; 54. Rentas de bienes inmuebles; 55. Productos de concesiones y aprovechamientos especiales; y 59. Otros ingresos patrimoniales.
- **Operaciones de capital:** desarrolladas en los capítulos 6 y 7, recoge, entre otros, los ingresos procedentes de ventas de inmuebles y de otro inmovilizado, así como las transferencias reconocidas a favor de la entidad para financiar gastos de capital. Los capítulos se desglosan en:
 - **Capítulo 6: Enajenación de inversiones reales:** incluye los ingresos provenientes de operaciones con salida o entrega de bienes de capital propiedad de la entidad. Se integran en **siete artículos:** 60. De terrenos; 61. De las demás inversiones reales; y 68. Reintegros por operaciones de capital (de ejercicios cerrados).
 - **Capítulo 7: Transferencias de capital:** recoge los ingresos de naturaleza no tributaria percibidos sin contra prestación directa y destinados a financiar operaciones de capital. Se diferencia según el agente que las concede y si tienen o no carácter finalista. Se integran en **diez artículos:** 70. De la

Administración General de la Entidad local (sólo será de aplicación en los Organismos Autónomos de la Entidad); 71. De Organismos Autónomos de la Entidad local; 72. De la Administración del Estado; 73. De la Seguridad Social; 74. De entes públicos y sociedades mercantiles de la Entidad local; 75. De Comunidades Autónomas; 76. De Entidades Locales; 77. De Empresas privadas; 78. De Familias e Instituciones sin fines de lucro; y 79. Del Exterior.

- **Operaciones financieras:** desarrolladas en los capítulos 8 y 9, recoge los ingresos de las operaciones financieras tanto a corto como a largo plazo. Los capítulos se desglosan en:
 - **Capítulo 8: Activos financieros:** son ingresos obtenidos por la enajenación de activos financieros, ya sean del interior o del exterior, en cualquier forma y vencimiento. También incluye los reintegros de anticipos de sueldos y préstamos al personal, así como la devolución de depósitos y fianzas constituidas. En este capítulo se incluye el artículo 87 “Remanente de Tesorería” que recoge a lo largo del ejercicio, las aplicaciones a presupuesto del remanente de tesorería. Se integran en **ocho artículos:** 80. Enajenación de deuda del sector público; 81. Enajenación de obligaciones y bonos de fuera del sector público; 82. Reintegro de préstamos y anticipos concedidos al sector público; 83. Reintegro de préstamos de fuera del sector público; 84. Devolución de depósitos y fianzas constituidas; 85. Enajenación de acciones y participaciones del sector público; 86. Enajenación de acciones y participaciones fuera del sector público; y 87. Remanente de tesorería.
 - **Capítulo 9: Pasivos financieros:** recoge la financiación de las entidades locales procedente de la emisión de Deuda Pública y de préstamos recibidos, cualquiera que sea la moneda, su naturaleza y el plazo de reembolso. Se incluyen por su importe efectivo, minorado (en su caso) por las diferencias negativas (modificación del tipo de cambio) que se aplican al concepto 399 de ingresos. También se incluyen ingresos procedentes de depósitos y fianzas recibidos. Se integran en **cinco artículos:** 90. Emisión de Deuda Pública en euros; 91. Préstamos recibidos en euros; 92. Emisión de Deuda Pública en moneda distinta del euro; 93. Préstamos recibidos en moneda distinta del euro; y 94. Depósitos y fianzas recibidos.

IV - EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Siendo que la Administración Pública se caracteriza por la gestión de intereses ajenos, cuyo titular es el conjunto de los administrados, el concepto de control viene implícito a las actuaciones y decisiones de estos entes gestores, y así lo entendieron nuestros legisladores cuando en el artículo 103.1 de la Constitución Española (CE) de 1978 establece que las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. Fue la piedra angular para un primario “control de legalidad” pero que se ha ido desarrollando y evolucionando en la medida en que las actuaciones de la Administración Pública han ido cobrando mayor importancia y peso en el PIB nacional y en los asuntos económicos: redistribución de la riqueza, control de mercados, miembro de una organización económica mayor como es la Unión Europea.

Con esta idea de establecer mayores controles sobre la actividad financiera, nuestro Derecho se manifiesta para la Administración del Estado en los artículos 119.3 y 137 de la Ley General Presupuestaria (LGP) de 2003, cuando lo somete a la obligación de rendir cuentas de sus operaciones al Tribunal de Cuentas; obligación que se extiende a las entidades integrantes del Sector Público estatal y que llega a las Entidades Locales con el artículo 114 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), y con los arts. 200 y 201 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

En la LGP aparecen dos facetas relacionadas con el control: una ordena un conjunto de nuevas técnicas y principios con relación al régimen presupuestario, el económico-financiero, a la contabilidad, la intervención y el control del Sector Público (administrativo, empresarial, mercantil y fundacional); y dos, armoniza todas las cuentas de este sector a fin de su consolidación.

Todo ello refleja la estrecha relación entre presupuesto, contabilidad, control y legalidad aplicando nuevas fórmulas a todo el Sector Público, y previniendo distintos sistemas y órganos encaminados a inspeccionar, fiscalizar e intervenir en la actividad financiera de los entes públicos; instrumentos que podrían clasificarse de diferentes formas según la perspectiva analizada:

1. En función de la dependencia del órgano que lo hace: control interno (función interventora que garantiza el autocontrol y la neutralidad); y control externo (órgano independiente de la Entidad como el Tribunal de Cuentas, Cámara de Cuentas de la C.A., Órganos de Control Externo y por auditorías ajenas al Sector Público).
2. En función de su periodicidad: control continuo; control anual (control de legalidad y control contable-financiero), y control esporádico (auditorías para aclarar situaciones conflictivas)
3. En función del momento en que se realiza: control previo o a priori (anterior al acto fiscalizado); control simultáneo o concomitante (al mismo tiempo que el acto de gestión); y control posterior, consuntivo o crítico (se analiza la legalidad y el resultado del acto ejecutado).
4. En función de su alcance: control parcial o limitado (de aspectos concretos); y control o auditoría completo.
5. En función del objetivo: control de legalidad (adecuación del acto a la normativa jurídica que lo regula); control financiero (examen y verificación de los estados financieros y económicos); control de eficacia o de gestión (evalúa el cumplimiento de los objetivos propuestos y su coste en términos económicos); y control integrado (control de legalidad, financiero, de economía, de eficiencia y eficacia a un mismo tiempo).

En el ámbito de las Entidades Locales, los artículos 213 a 223 del TRLRHL distinguen entre control interno y control externo y dentro de estos se incluyen los controles según el objetivo.

Control interno: La función Interventora.

La Ley 47/2003 LGP, en su artículo 150.2 fija los puntos clave con control interno del Sector Público y como continuación a éstos, el artículo 214.1 del TRLRHL copia de manera literal el anterior pero adaptándolo a las Entidades Locales. También el artículo 213 de la misma establece la triple acepción del control interno en su función interventora, de control financiero y de eficacia.

Corresponde a la función interventora fiscalizar todos los actos de las Entidades Locales y de sus Organismos Autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que

de éstos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación de los fondos públicos para que se ajusten a las disposiciones legales aplicables en cada caso.

Esta función se desarrollará de manera previa de todo acto, documento o expediente que produzcan derechos u obligaciones de contenido económico, la intervención formal de la organización de pagos, la intervención material del pago y la comprobación material de las inversiones y de la aplicación de las subvenciones.

Si la fiscalización es favorable no está sometida a reglas especiales, pero si hay disconformidad, el artículo 215 TRLRHL, establece que el órgano interventor deberá formular sus reparos por escrito antes de la adopción del acuerdo o resolución (formalidad que exime de responsabilidades al Interventor), explicando los motivos de la disconformidad y los preceptos legales infringidos.

En el artículo 216 TRLRHL se describen los efectos del reparo que en los casos de reconocimiento o liquidación de derechos a favor de la Entidad no suspenderá la tramitación del expediente, o, por el contrario, en los casos de disposición de gastos, reconocimiento de obligaciones y ordenación de pagos, se suspenderá la tramitación cuando: se basen en la insuficiencia de créditos o el propuesto no sea el adecuado o falta de requisitos legales en los gastos plurianuales; no se hubieran fiscalizado los actos previos al pago; faltaran trámites o requisitos esenciales del expediente; o se deriven de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios. No se menciona la incompetencia (o no) del órgano que adopta el acto, pero como la fiscalización es previa a la adopción no parece necesario pronunciarse al respecto. De igual manera, excepto en los casos mencionados, no se suspenderá la tramitación del expediente si el reparo se deriva de trámites no esenciales, pudiendo la Intervención emitir informe favorable, pero condicionada la eficacia del acto a la subsanación de los defectos descritos.

Si existen discrepancias entre la Intervención y el órgano a que afecte el reparo, corresponderá al Presidente de la Entidad dictar una resolución ejecutiva (función no delegable en ningún caso); pero si los reparos se basan en la insuficiencia o inadecuación de crédito, o en obligaciones y gastos competencia del Pleno, corresponderá a éste la resolución de las discrepancias (refuerzo del principio de especialidad cuantitativa y cualitativa). Cabe el caso de que la discrepancia sea con el Pleno y éste autorice un gasto afecto a un reparo de Intervención, la solución pasaría por la intervención de la Administración del Estado o de la Comunidad Autónoma en defensa de la legalidad, conforme al artículo 65 LRBRL.

En el artículo 218 impone al Interventor la obligación de informar al Pleno de las resoluciones adoptadas por el Presidente contrarias a los reparos efectuados, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos.

En el artículo 219 TRLRHL se incluyen casos excluidos de la fiscalización previa: gastos de material no inventariable, contratos menores, los de carácter periódico y tracto sucesivo, y gastos menores de 3.005,06 € a través del sistema de anticipo de caja fija.

También se regulan los casos, a propuesta del Presidente, con informe de Intervención y previo acuerdo del Pleno, de obligaciones y gastos sometidos a fiscalización limitada con posterior fiscalización plena en relación con la existencia y adecuación del crédito presupuestario, con los requisitos de los compromisos de gastos de carácter plurianual, se comprobará también que sean generados por órgano competente y aquellos otros requisitos que se determinen por el Pleno o el Presidente por su trascendencia en el proceso de gestión, o las que pueda determinar la Intervención sin que tengan carácter suspensivo.

La fiscalización posterior plena de los actos anteriores se llevará a cabo sobre una muestra representativa de los mismos para verificar que se ajustan a la legalidad y sobre todo ello el Interventor deberá emitir un informe escrito con sus observaciones y conclusiones que será remitido al Pleno. Supone una garantía frente a la fiscalización limitada avalada por la técnica del muestreo aleatorio representativo conforme a las especificaciones técnicas para llevarlo a cabo (nivel de precisión, tamaño de la muestra, partes del muestreo, examen individualizado, cálculo de resultados, etc.)

Por último y previo acuerdo del Pleno, se podrá sustituir la fiscalización previa de derechos por la toma de razón en contabilidad para agilizar la gestión con la garantía de la utilización de la técnica del muestreo para comprobaciones posteriores.

Control Financiero:

El artículo 220 del TRLRHL regula el ámbito de aplicación y finalidad de este tipo de control que, por otra parte, resulta difícil de definir en cuanto a su carácter interno, externo o ambos. Es un control “a posteriori” ligado a la función interventora – fiscalización previa – de los actos de las Entidades Locales y que interactúa con el resto de los controles de eficacia y de eficiencia.

Es un tipo de control muy regulado en la Administración del Estado (RD 2188/1995, de 28 diciembre, Ley 47/2003 LGP), pero no tanto en las Entidades Locales aunque le podrían ser de aplicación los preceptos anteriores.

En el apartado 1 del artículo 220 TRLRHL se define el control financiero por su objetivo: comprobar el aspecto económico-financiero de los servicios de las Entidades Locales, sus Organismos Autónomos y de las empresas mercantiles dependientes de ellas.

El aspecto económico-financiero comprende:

1. La adecuada presentación de la información financiera (cumpliendo los principios contables que le sean de aplicación, la adecuación al Plan General de Contabilidad Pública e Instrucción de Contabilidad, autorizaciones legales, ausencia de alteraciones, subsanación de errores materiales, omisión de cuentas y existencias, comprobación de justificantes...) que nos de una imagen fiel de la situación económica-financiera global de la Entidad.
2. El cumplimiento de las normas y directrices aplicables que rigen la actividad del órgano o ente controlado.
3. El grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.

Las técnicas de control financiero corresponden a las de auditoria del Sector Público (de nuevo RD 2188/1995, de 28 diciembre, en su artículo 35.2) y de su resultado se deberá emitir un informe escrito con las observaciones, conclusiones, subsanaciones y mejoras que se deduzcan de su examen. Estos informes y las alegaciones presentadas por el órgano auditado, serán enviados al Pleno para su examen que podrá limitarse a darse por enterado o podrá adoptar medidas dispositivas de su competencia, ya sean positivas o negativas.

Destacar que la elaboración de los informes viene ampliamente detallada en cuanto a su forma, plazos, contenidos generales, contenidos específicos, calidad y tramitación en las normas de la IGAE sobre Auditorias del Sector Público.

Control de Eficacia:

Regulado en el artículo 221 del TRLRHL, su objeto es la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos previstos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los servicios o inversiones.

Aunque la regulación es muy escueta, deberíamos hacer unas puntualizaciones para aclarar su operativa.

El control de eficacia se puede encuadrar dentro de las llamadas “auditorias de gestión” y que tienen una relación entre sí difícilmente separable, como así lo demuestra el artículo 31.2 de la CE o el artículo 9.1 de la LO. del Tribunal de Cuentas cuando

someten el cumplimiento de los objetivos a los principios de legalidad (ya estudiado), eficiencia y economía, por lo que distinguimos los siguientes controles (criterios):

- Economía: La adquisición de recursos (humanos y materiales) debe realizarse en cantidad apropiada, al coste más bajo y con una calidad aceptable.
- Eficiencia: La relación entre los servicios prestados (valorando su calidad y cantidad) y los recursos utilizados (a coste mínimo).
- Eficacia: La relación entre los objetivos alcanzados y los perseguidos o previstos.

Para ejecutar este control de eficacia en las Administraciones Públicas existe una serie de “indicadores o ratios” que se obtienen del análisis del presupuesto, la organización, los recursos y el sistema informativo, además de otros aspectos sociales y del entorno. La dificultad puede presentarse en ponderar los resultados ya que los objetivos y fines del Sector Público distan mucho de aquéllos de las empresas privadas, aunque cabe señalar que estos resultados servirán para informar de la correcta gestión de los fondos públicos e identificar alternativas para mejorar los sistemas y su control.

Garantías de los órganos de control interno:

Según el artículo 222 del TRLRHL la función interventora corresponde a los funcionarios con habilitación de carácter nacional (artículo 4.1 RJFHN) y establece unas **garantías** para el mejor ejercicio de los controles: plena independencia frente a los órganos que debe fiscalizar; legitimación para actuar, recabar antecedentes, examinar y comprobar los libros y cuentas que considere necesarios; verificaciones materiales de arqueos y recuentos; y asistencia técnica cualificada para aquellos casos que requieran unos conocimientos técnicos específicos (recepciones de obras, materias jurídicas...)

Control Externo:

Corresponde a órganos independientes de la entidad controlada y en la Administración Local se regula en el artículo 223 del TRLRHL de una forma muy escueta aunque no por ello menos importante.

Conforme a los artículos 136.1 de la CE y 223.1 del TRLRHL ya mencionado, es el Tribunal de Cuentas el órgano supremo fiscalizador de las cuentas del Estado y del Sector Público, que incluye a las Entidades Locales, sus organismos autónomos y las sociedades mercantiles de ellas dependientes. En el mismo artículo 223 se establece la obligación de rendir la “Cuenta General” (artículo 209 TRLRHL) al citado Tribunal antes del 15 de octubre de cada año y éste podrá emitir informe con propuesta de

corrección de las anomalías observadas y el ejercicio de las acciones procedentes, sin perjuicio de que se pueda exigir responsabilidad contable.

También se regula la posibilidad del control externo por órganos creados en las Comunidades Autónomas como ha ocurrido en Aragón con la creación de la Cámara de Cuentas de Aragón conforme a la Ley 11/2009, de 20 diciembre, y su Reglamento del 17 de diciembre de 2010.

Esta regulación tan escueta a nivel local se explica porque existen otras leyes y regulaciones que son de aplicación directa en este apartado. Así, siendo que el Tribunal de Cuentas en un órgano que nace de la propia Constitución Española y que depende directamente de las Cortes Generales, tiene su propia ley reguladora en cuanto a organización, funciones y tramitación en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

Siendo que el alcance de este Tribunal es de ámbito nacional, se han creado órganos de apoyo al mismo que en el caso de las Entidades Locales es la Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades Locales, pudiéndose estructurar en órganos desconcentrados de menor ámbito territorial.

Igualmente se prevé una delegación de funciones en los órganos fiscalizadores creados por las Comunidades Autónomas, evitando duplicidades innecesarias pero siempre considerando la supremacía constitucional a favor del Tribunal de Cuentas, cuya actividad fiscalizadora es compatible con el principio de autonomía.

Para entender la extensión de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas tendríamos que referirnos y estudiar su Ley Orgánica lo que se extendería más de lo oportuno en el tema que nos ocupa, pero sí señalar que es a través de la obligación de rendir la Cuenta General y de su inspección y revisión donde se manifiesta el control externo de las Entidades Locales, obligación que está ampliamente regulada en toda la legislación vigente, así como la formación, contenido, documentación, aprobación y procedimiento de rendición de la propia Cuenta General (artículos 208 a 212 del TRLRHL y reglas 97 104 de la Instrucción de Contabilidad Normal) que resumidamente podemos citar:

- Será formada por la Intervención, u órgano similar.
- Está integrada por la cuenta de la propia entidad, de sus organismos autónomos y las sociedades mercantiles de capital íntegro de la entidad, cuyas cuentas anuales incluirán: el Balance; la Cuenta de Resultado Económico-Patrimonial; el Estado de Liquidación del Presupuesto; y la Memoria

- Se unirá la siguiente documentación: actas de arqueo; certificaciones bancarias de los saldos existentes; cuentas anuales de las sociedades mercantiles con participación mayoritaria de la entidad local; en municipios de población de más de 50.000 habitantes, además se añadirán memorias de coste y rendimiento de los servicios públicos, y del grado de cumplimiento de los objetivos.
- Se someterá antes del 1 de junio a la Comisión Especial de Cuentas, y a exposición pública por plazo de 15 días y 8 más, durante los cuales se podrán presentar reclamaciones, que si existiesen requerirán de nuevo informe de la Comisión. Posteriormente, la Cuenta, el Informe y los reparos se someterán al Pleno para su aprobación antes del 1 de octubre.
- Finalizado el expediente, se remitirá al Tribunal de Cuentas antes del 15 de octubre, pudiéndose utilizar los medios telemáticos adaptados y aprobados para ello.

En cuanto a posibles responsabilidades por actos y omisiones en la gestión económica local, el artículo 188 del TRLRHL las atribuye a los ordenadores de gastos y pagos, y a los Interventores si no han dejado constancia escrita de su improcedencia, aunque podrían extenderse con una visión más global y según el artículo 78 LRBRL al resto de los miembros de la Corporación Local que votaran a favor. Según el alcance y las características de las infracciones se pueden distinguir entre la responsabilidad contable, la disciplinaria, la civil y la penal, no siendo excluyentes entre sí.

En cuanto al ámbito local podría mencionarse especialmente dada su frecuencia, la responsabilidad por autorizar gastos, reconocer, liquidar o pagar obligaciones sin crédito suficiente, infracción del principio de especialidad presupuestaria que se considera más de tipo puramente formal reduciéndose a una responsabilidad disciplinaria (aunque el estudio de este tipo de infracciones nos remita a consecuencias y responsabilidades mayores, en la realidad no son de aplicación). Asimismo, señalar que, en estos casos, la función interventora se ve matizada por la real “plena independencia” al tener que fiscalizar al órgano que determina sus condiciones laborales y económicas.

Se debe añadir una breve mención al Tribunal de Cuentas Europeo que por su ámbito de aplicación no afecta directamente a las Entidades Locales aunque sí puede intervenir en directrices generales, y otros órganos de control externo tanto institucionales como empresas ajenas al Sector Público especializadas en auditorias con objetivos concretos.

También señalar que a pesar de la extensa regulación del control del Sector Público, todavía se encuentran dificultades para medir resultados debido a las características de este sector y de las circunstancias políticas en las que muchas decisiones son tomadas y actos ejecutados para darle a posteriori una validez legal, con la general idea de que “aquí nunca pasa nada”. Ejemplos de esta situación tenemos a diario en la realidad financiera de nuestras Administraciones Públicas, como podría ser dentro de nuestra Comunidad Autónoma, los resultados y la gestión realizada de la Exposición de Zaragoza de 2008, que con unas pérdidas de casi 55 millones de euros, todavía se justifican en base al fin perseguido, pero que no consideran las continuas irregularidades cometidas desde la falta de control presupuestario hasta la ausencia de informes jurídicos y expedientes administrativos legalmente necesarios para las contrataciones y servicios realizados.

Por último, agregar que otra forma de control de la eficacia y que adecuaría el presupuesto anual a las verdaderas circunstancias económicas de restricción en términos de eficiencia, sería el cambiar la forma de elaboración de los presupuestos del sistema incrementalista actual por otro de base cero en el que la planificación exige a cada administrador público la justificación detallada de la necesidad de cada importe a gastar según un análisis sistemático y que se clasifica por orden de importancia. Esta técnica permite involucrar a todos los gestores administrativos en el proceso presupuestario, justificando sus peticiones en base a una evaluación razonada por cada unidad de decisión. Además ayuda a identificar los distintos niveles de gestión, evaluar los métodos alternativos para alcanzar los mismos objetivos con los efectos sobre el presupuesto y la reasignación de recursos. Tiene ventajas como son: la planificación estratégica, la revisión constante del proceso presupuestario, implica la madurez de los gestores en la revisión y análisis del posicionamiento actual, de las posibilidades de cambio y de resultados, permite la actualización de costes y la optimización de recursos. Pero también inconvenientes ya que requiere de una planificación anticipada que si no se tiene hace que el sistema sea menos eficaz y menos flexible, un esfuerzo mayor en tiempo y personal lo que lleva a un aumento de utilización de recursos y duplicidad de tareas con abundancia de datos inútiles y puede existir diferencia de expectativas entre los resultados visibles y los recursos empleados.

La implantación del presupuesto de base cero se debería considerar obligatoria por sus características y el añadido control que suponen, dando más razón a la existencia de la contabilidad analítica y los “Centros de Coste”.

V – LOS CENTROS DE COSTE

El contexto en que actualmente se desenvuelve la gestión pública viene marcado, cada vez con más fuerza, por la demanda de nuevas fuentes de información que la diferencian cualitativamente de las concepciones tradicionales de la contabilidad como instrumento de seguimiento y control presupuestario. Se justifica más todavía con los cambios tan restrictivos de los últimos años, principalmente debidos a la crisis económica iniciada en el 2008. Los recortes presupuestarios y financieros dan un mayor protagonismo a los Centros de Coste porque sólo a través de su análisis y de la información que proporcionan, se podrán estudiar medidas para mantener el nivel de servicio requerido ajustado a los nuevos importes presupuestarios.

Como se ha visto en apartados anteriores, los principios de legalidad, eficacia y eficiencia implican fomentar una cultura administrativa orientada hacia una gestión profesional y responsable que enfatice los resultados a obtener sin olvidar la transparencia en la información contable como criterio general de la actuación pública, cuyo objetivo principal ha de ser el de suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos y para el seguimiento de los objetivos previstos. La calidad de esta información es un factor clave para mejorar la toma de decisiones y mantener la confianza en los gestores públicos.

La contabilidad analítica se configura como uno de los instrumentos que permite obtener información útil para la toma de decisiones en el ámbito de la gestión de los recursos públicos (Nicolás, 2004). Con el objeto de ofrecer pautas comunes sobre esta nueva herramienta contable la Intervención General de la Administración del Estado impulsó la aplicación de un sistema CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para las Administraciones Públicas) en diversos entes caracterizados por una diversidad de actividades realizadas y servicios prestados. Las experiencias obtenidas se han recogido en la publicación de los “Principios Generales sobre Contabilidad Analíticas en las Administraciones Públicas” constituyendo un instrumento de consulta caracterizado por una gran complejidad en sus estructuras organizativas y funcionales y aplicable a cualquier tipo de entidad que pretenda mejorar el mayor beneficio social en el marco de una gestión eficaz y eficiente.

Se puede definir el sistema de Contabilidad Analítica como el conjunto de técnicas contables que permite el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el

objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente.

Dentro de la Contabilidad Analítica el concepto de “coste” se consideraría como la valoración monetaria de los consumos necesarios realizados o previstos por la aplicación racional de los factores productivos en la obtención de los bienes, trabajos o servicios que constituyen los objetivos del sujeto contable. Estos costes se pueden clasificar con diferentes criterios: fijos-variables, directos-indirectos, de producción o servicios-del período, contables-no contables. Por el contrario, habrá que determinar las cargas incorporables y las no incorporables en función de su correspondencia con las actividades que son propias del sujeto contable y que pueden manifestarse de diversas maneras: por su propia naturaleza (bienes de inmovilizado o existencias), por razón del período, o por razón del sujeto contable. Serán incorporables las cargas que sean atribuibles al sujeto contable por formar parte del coste de uno o varios centros y/o actividades para el período en estudio.

Como consecuencia de lo anterior, la contabilidad de costes constituye un subconjunto de la contabilidad analítica y podríamos definir los Centros de Coste como las divisiones de una organización que pueden o no corresponderse con la estructura orgánica de la misma y que se consideran relevantes en la formación de costes de acuerdo con su importancia y objetivos (Nicolás, 2004). Estas divisiones son consecuencia de la actividad de la organización y son básicas para una correcta planificación y control de la gestión, sobre todo si se quieren medir parámetros tales como la eficiencia o la economía, necesarios para la toma de decisiones. Un Centro de Coste vendrá constituido como consecuencia del “proceso productivo” que consume toda una serie de medios que se incorporan a sus actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios.

El primer problema que se plantea sería el de la determinación de las divisiones o unidades significativas para el análisis de costes porque se puede homogeneizar ante la variada estructura organizativa del sector público y la pluralidad de actividades que éste desarrolla en sus diferentes niveles. No es lo mismo una fundación, que una empresa pública que el sector público administrativo. Posiblemente un factor determinante sea las necesidades de información del gestor, pero siempre se desarrollarán una serie de premisas y definiciones que permitan identificar los centros respondiendo a la pregunta básica de ¿quién consume? y ¿para qué? Por lo que un

“Centro de Coste” puede corresponder con una división orgánica, pero también con una división por competencias y/o objetivos, programas.

El procedimiento lógico para la definición de centros de coste debe comprender un conocimiento real de la organización y del servicio que ofrece, una toma de contacto con los responsables y gestores que se traduzca en la confección de una primera propuesta que mejore y se vaya consolidando con las necesidades evolutivas de los objetivos y fines perseguidos. Debe constituir una estructura abierta pero que siempre tenga un reflejo real, suficiente y motivado ante las modificaciones introducidas. También habrá de considerarse la creación de una unidad común que comprenda los costes de la administración general del centro (gastos de personal y funcionamiento imputables a la organización de la entidad) y/o distinguir actividades que, por su naturaleza y finalidad, no puedan incluirse en ninguna división creada por afectar a la entidad en su conjunto o por emanar de decisiones directas de los órganos de gobierno.

Los centros de coste implantados de esta manera permitirán:

- Conocer la organización, estructura y objetivos de la entidad. Así como su evolución.
- Valorar las actividades desarrolladas, facilitando el análisis sobre el empleo de los recursos públicos y la toma de decisiones sobre la producción de bienes y servicios.
- Facilitar la elaboración y evaluación de los presupuestos. Justificación de los mismos.
- Obtener de manera lógica y real las tasas y precios públicos, ya que resulta esencial determinar el coste tanto para las tasas como para los precios, especialmente si ha de incluirse un beneficio en éstos últimos.
- Gestionar los recursos públicos conforme a los principios de legalidad, eficacia y economía.
- Facilitar información sobre la gestión realizada a órganos de control (internos y externos), a organismos externos (públicos y privados), y al ciudadano en general, de manera accesible con una terminología “no contable”.
- Complementar la información suministrada por los estados financieros tradicionales.

Los Centros de Coste se irán implantando como un modelo contable propio, que incluirán los gastos y los ingresos de las distintas divisiones organizativas. Dentro de

cada centro de coste será necesario definir las actividades que realizan, haciendo un análisis detallado de las tareas realizadas por cada unidad y las relaciones existentes. Aunque en un principio sería deseable controlar el mayor número de actividades posible para analizar las que son críticas y puedan mejorarse, en muchas ocasiones no será operativo por las dificultades técnicas o económicas para su medición.

En el caso de los gastos, la imputación constituye uno de los problemas fundamentales ya que resulta difícil establecer unas reglas fijas con criterios objetivos y contrastables que se irán madurando y definiendo así como se vaya utilizando este método. La definición y aplicación de los centros de coste para imputar costes supone un ejercicio continuo de revisión del sistema de asignación de costes. No obstante se partirá de una lista común por categorías económicas que permita la realización de análisis comparativos. Esta clasificación constituirá los “elementos de coste” que, al nivel superior de agregación, serían los siguientes: costes de personal; de adquisiciones de bienes y servicios; de servicios exteriores; de tributos; costes calculados como amortizaciones y previsión social de funcionarios; costes financieros; de transferencia; y otros costes (Nicolás, 2004).

Definidos los centros de coste, las actividades y los elementos de coste, será necesario imputar estos últimos a las actividades y centros que le corresponda conforme a un proceso que se realiza a través de las siguientes etapas:

1. Se afectan los elementos de coste directo a los centros y actividades (gastos de personal, amortizaciones de mobiliarios e informática) y los elementos de coste indirecto se imputan aplicando un criterio de reparto racional y justificado.
2. Las actividades auxiliares se repartirán de forma coherente y procurando que su obtención no suponga una carga excesiva para la entidad. En este punto, surge el problema de encontrar el método más adecuado o los índices y/o porcentajes más equilibrados para imputar los costes de forma que se aproximen lo máximo posible a la realidad de la entidad.
3. Las actividades directivas, administrativas y generales deberán repartirse al resto de actividades por ser fundamentales para el funcionamiento de la entidad.

En el caso de los ingresos, deberá tenerse en cuenta si se pueden relacionar directamente las actividades y gastos de cada Centro de Coste para incorporarlos a aquellos que les corresponda. Aunque hay que considerar que esta información no tiene como finalidad la obtención de un margen o resultado analítico como sería el caso del sector empresarial, sino la obtención de información para apoyar la adopción de

decisiones sobre el coste de las actividades o servicios, en qué medida se cubren con los ingresos y cuál es el origen de los mismos. Cuando estos ingresos no sean directamente imputables a las actividades y servicios, se podrían incorporar a las actividades administrativas y generales, con el objeto de entenderlos como una fuente de recursos general aplicables según la toma de decisiones del gestor público.

El sistema de información tendrá en cuenta los diferentes niveles de toma de decisiones en la entidad, la estructura interna de relaciones, los niveles de responsabilidad y la naturaleza de las actividades desarrolladas. En este sentido, es muy importante la coordinación y complementariedad de la información externa e interna buscando la mejor integración del sistema contable con otros sistemas de gestión.

La experiencia en el cálculo de costes en el sector público ha puesto de manifiesto la conveniencia, para capturar los datos de la contabilidad analítica, de establecer canales alternativos de información a la contabilidad financiera. Si la contabilidad analítica tomara los datos de la contabilidad financiera y presupuestaría no cubriría, entre otros requisitos, las exigencias temporales de información indispensables para apoyar la toma de decisiones. La contabilidad analítica requiere de unos flujos de datos específicos, además de los que proceden de la contabilidad financiera y presupuestaria, para cumplir sus objetivos.

La información proporcionada por la contabilidad financiera y presupuestaria y la contabilidad analítica, así como los indicadores financieros y de gestión que nos indiquen la variación de las magnitudes más importantes, constituirán un adecuado sistema de información para la gestión pública. Estos sistemas de gestión se adecuarán por áreas (personal, gastos, inmovilizado, ingresos) y deberán contemplar el detalle del coste, la relación con las diferentes actividades, la depuración de errores, la valoración y variación de existencias, la actividad inversora y el control de los ingresos. Será necesario conciliar la información obtenida para hacerla más coherente a la realidad de la entidad, haciendo de la contabilidad financiera, la presupuestaria y la analítica un todo complementario, riguroso y pensado instrumento de gestión.

Es indispensable implantar en las entidades del sector público un sistema de contabilidad analítica que, además de proporcionar el conocimiento del coste de los servicios públicos, facilite información para la adopción racional de decisiones y posibilite el control y la evaluación de la actividad realizada.

Sin embargo, no se debe olvidar que los informes financieros y analíticos deberían proporcionar información adecuada a las necesidades de sus destinatarios y a

la capacidad de comprensión y utilidad de todos los niveles gestores de la entidad, por lo que la presentación y el lenguaje han de tener la estructura y claridad suficientes para facilitar la toma de decisiones sin caer en los tecnicismos ni la complejidad que muchas veces la información obtenida por los sistemas contables, presupuestarios y analíticos presentan. Por ello, los Centros de Coste deberían tener una estructura y unas características muy precisas para que la información recogida en ellos permitiera ser catalogada como fidedigna, relevante, comprensible, clara y precisa, puntual, consistente en el tiempo, comparable y, sobre todo, accesible para el ciudadano medio.

Los informes obtenidos a través de una estructura adecuada deberían de permitir “a vista de pájaro” y sin un excesivo conocimiento financiero, los siguientes objetivos:

- Conocimiento y funcionamiento real de la entidad.
- Adecuación de los recursos obtenidos a los presupuestos aprobados.
- Procedencia de los recursos y su asignación a las distintas necesidades
- Evaluación de la capacidad de la entidad pública para financiar sus actividades, y satisfacer sus pasivos y compromisos.
- Evaluación de las actividades desarrolladas y su evolución temporal.
- Conocimiento de las desviaciones y sus posibles causas.

Aunque el tema del control de costes se ha desarrollado y aplicado con profundidad en el ámbito de la empresa privada, esta evolución queda muy lejos en el caso de las entidades públicas. En la actualidad se están haciendo esfuerzos para su implantación y su utilidad en relación a la planificación de servicios públicos, también es cierto que dadas las características de nuestras administraciones públicas, la estructura y complejidad de los centros de coste se debería adaptar a su organización, sus posibilidades y sus objetivos. No cabría, como ocurre con el sistema contable y presupuestario, implantar un sistema común porque aunque la toma de decisiones es tan importante en una administración central, un ayuntamiento de cuatro millones de habitantes o una comarca de veinte mil, también es verdad que los medios disponibles e incluso los gestores políticos encargados de la toma de decisiones distan mucho de unos organismos a otros, por lo que los centros de coste deberían personalizarse con unas estructuras abiertas y adaptables a las necesidades de cada ente, pero al mismo tiempo, deberían permitir obtener información normalizada, editar informes y ratios útiles y comparables entre entes de similares características (Nicolás, 2004).

VI – CASO PRÁCTICO APLICADO A LA COMARCA DE SOMONTANO DE BARBASTRO

Creación: por Ley 4/2002 de 25 de marzo de la Comunidad Autónoma de Aragón, publicada en el BOA número 39 de 3 de abril de 2002.

Su territorio: está constituida por 29 municipios: Abiego, Adahuesca, Alquézar, Azara, Azlor, Barbastro, Barbuñales, Berbegal, Bierge, Castejón del Puente, Castellazuelo, Colungo, Estada, Estadilla, El Grado, Hoz y Costean, Ilche, Laluega, Laperdiguera, Lascellas-Ponzano, Naval, Olvena, Peralta de Alcofea, Peraltilla, Pozán de Vero, Salas Altas, Salas Bajas, Santa María de Dulcis y Torres de Alcanadre.

Tiene una superficie de 1.167 Km² y 24.381 habitantes (2009).

Gobierno de la Comarca: corresponde al Consejo Comarcal (25 miembros) y al Presidente (elegido entre los consejeros).

Competencias: se han transferido por la DGA (Decreto 216/2002, de 25 de junio), con efectos de 1-07-02, competencias en las siguientes materias: Acción Social; Cultura; Deporte; Juventud; Patrimonio Cultural y Tradiciones Populares; Promoción del turismo; Protección Civil y prevención y extinción de incendios; y Servicios de Recogida y tratamiento de Residuos Sólidos Urbanos

En una segunda fase pueden transferirse otras competencias en materia de Ordenación Territorial y Urbanismo, Transportes, Protección del Medio Ambiente, Sanidad y Salubridad Pública, Agricultura, Ganadería y Montes, Artesanía, Protección de los consumidores y usuarios, Energía, Promoción y Gestión Industrial, Ferias y Mercados comarcales, Enseñanza, y otras que puedan ser ejercidas en el futuro.

Servicios que presta: la actual institución es heredera de una interesante trayectoria de trabajo en común realizada por la extinta Mancomunidad del Somontano, creada por los ayuntamientos con el fin gestionar servicios en común. En la actualidad, los servicios que la Comarca de Somontano de Barbastro presta a sus ayuntamientos, entidades y ciudadanos se podrían resumir en:

- **Servicio Social de Base:** atención a la problemática de carácter social de los habitantes de la zona (familia, mujer, niños y jóvenes); asistencia de ayuda a domicilio; asistencia a la población inmigrante y minorías étnicas; y mantenimiento de talleres ocupacionales y de un Centro Especial de Empleo dedicado a la cantería para personas con dificultades de acceso al trabajo.

- **Cultura:** organización del archivo de los ayuntamientos y conservación del patrimonio documental; fomento de la lectura y apoyo a las bibliotecas municipales; y realización de actividades culturales y respaldo al asociacionismo.
- **Servicio Comarcal de Deportes:** programación anual de actividades deportivas en los municipios: gimnasia de mantenimiento, natación, aeróbic, tenis, esquí, escuelas polideportivas, judo, Juegos Deportivos en Edad Escolar de Aragón; organización de cursos, eventos y campeonatos deportivos; y gestión de subvenciones y medidas de apoyo de otras actividades deportivas.
- **Juventud:** gestión de subvenciones e intercambio de jóvenes transnacional; promoción del asociacionismo juvenil y actividades en los municipios rurales.
- **Patrimonio Cultural:** gestión del Parque Cultural del Río Vero; rehabilitación del patrimonio arquitectónico comarcal, conservación y difusión del mismo; creación de centros museísticos y su dinamización; actividades didácticas para escolares; y asistencia a eventos y participación en redes europeas sobre turismo cultural.
- **Turismo:** control del cumplimiento de la normativa turística y asesoramiento a empresas y municipios; gestión de la red de oficinas de turismo de la Comarca; promoción turística mediante la asistencia a ferias y la edición de folletos; creación y mantenimiento de infraestructuras turísticas: senderos, rutas culturales, señalización carretera y urbana, zonas recreativas, aparcamientos.
- **Extinción de incendios, salvamento y protección civil:** comarcalización del servicio de extinción de incendios y protección civil; puesta en marcha del Plan de Emergencia Comarcal; estudio y actualización de todas las bocas de riego e hidrantes en la Comarca; y adquisición de medios de primera intervención en los municipios del Somontano.
- **Recogida de Residuos, Limpieza Viaria y Servicios Múltiples:** recogida de residuos sólidos urbanos; limpieza viaria de los municipios; recogida de vehículos usados y abandonados, enseres voluminosos, aceite doméstico; servicios de mejora de entornos urbanos y pequeños trabajos para los ayuntamientos; campañas de sensibilización medioambiental; montaje de escenarios para fiestas y eventos; seguimiento del abastecimiento de agua potable; trabajos de apoyo de mantenimiento vario y ahorro energético para ayuntamientos; y conservación de caminos rurales.
- **Empleo y Desarrollo:** asistencia a empresarios y emprendedores en iniciativas empresariales, y a los ayuntamientos en proyectos municipales de desarrollo; gestión de programas europeos a través de su Centro de Desarrollo (con personalidad jurídica propia); proyectos de creación de nuevos regadíos; taller de empleo para la formación e

inserción laboral de personas de la comarca y otros cursos de formación ocupacional; programa comarcal de educación de personas adultas; fomento de las nuevas tecnologías y mantenimiento de los sistemas informáticos de los ayuntamientos (ahorro de costes y actualizaciones conjuntas); implantación de operadores de telecomunicaciones; mantenimiento del portal web.

- **Urbanismo**: informes urbanísticos de obra mayor y obra menor; informes de expedientes de ruina, legalización y comprobación de actividades; gestiones urbanísticas en materia de planeamiento.

Con el objeto de acercar la información contable y adaptarla a los servicios que gestiona la Entidad, se ha desarrollado desde el inicio de la constitución de la Comarca, un sistema de “Centros de Coste” agrupado conforme a las competencias transferidas, a otros servicios prestados y a la administración general de la misma. Esta información constituye un instrumento de trabajo de primer orden para la comprensión presupuestaria y general de la aplicación de los fondos públicos y de la consecución de los objetivos planteados.

Por otro lado, si la planificación de esta información es constante en el tiempo y forma, también es un instrumento que permite ver la evolución de los gastos e ingresos de cada servicio agrupado, así como la plasmación de las decisiones tomadas en ejercicios anteriores.

En la organización de la información se ha optado por recoger todo movimiento económico dentro de la competencia que lo origina por lo que las inversiones, que no constituyen un coste del servicio propiamente, se incluyen para destacar el esfuerzo inversor de la Comarca en cada una de sus áreas y facilitar la comprensión temporal de todas las decisiones tomadas por el Consejo Comarcal, no sólo con el desarrollo del servicio público a prestar sino también con su compromiso futuro de mejorar y ampliar las competencias adquiridas.

También destaca el hecho de que no se reparten los costes de la administración general ni de otros servicios auxiliares, porque se consideran propios de cualquier organismo público y se prefiere mantenerlos independientes para controlar su evolución y su proporcionalidad con el resto de la organización. Esta separación permite, en caso necesario, hacer un reparto porcentual en los servicios prestados, pero para el consejero comarcal siempre prima la claridad de la información sobre la perfección del sistema, con el objeto de saber en cada momento de dónde proceden los recursos y a qué se aplican. De esta forma los recursos excesivos mostrados en la administración general

serán repartidos en el resto de los servicios conforme a las decisiones tomadas por el Consejo Comarcal. Igual tratamiento se ha aplicado en el caso de subvenciones y convenios específicos, no se “esconden” con el resto de la información contable sino que destacan por su listado y claridad, y por cumplir el objetivo de transparencia.

A lo largo de los años se ha comprobado cómo este sistema ha funcionado para la toma de decisiones y para una adecuada gestión de los recursos públicos. También es un instrumento político porque permite ver la evolución de los ingresos por transferencias corrientes y de capital relacionándolos con el incremento de los gastos y el compromiso adquirido por la Comarca cuando recibió la transferencia del primer conjunto de competencias.

Estos Centros de Coste han ido evolucionando en su estructura, adaptándose a las nuevas políticas y a las nuevas necesidades de información, por lo que este sistema en esta Comarca, funciona. Cabría estudiar si los parámetros y directrices recogidos en el sistema CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para los Organismos Autónomos) podrían ser trasladables a esta organización, pero mientras los consejeros entiendan que éste es su mejor instrumento para la toma de decisiones y para comprender llanamente de dónde vienen y a dónde van los fondos públicos, será su mejor herramienta de control.

Como ejemplo del sistema adoptado en esta Comarca, se incluye el informe de Centros de Coste presentado al Consejo Comarcal del resultado del ejercicio 2011, donde se puede observar la facilidad de comprensión y el detalle deseado de los diferentes tipo de gasto según las competencias, el servicio prestado, la naturaleza económica y las subvenciones e inversiones aprobadas, entendiéndose por la transparencia de la información recogida el esfuerzo político de una institución con un nivel de financiación limitado y escaso para el conjunto de las actividades que desarrolla.

COSTE Y FINANCIACION DE LOS SERVICIOS Y PROGRAMAS DE LA COMARCA DE SOMONTANO DE BARBASTRO - 2011

SERVICIO	COSTE 2011	FINANCIACION					
		DGA	D.P.H. / CEDER	AYUNTA- MIENTOS	PARTI- CULARES	OTROS	RECURSOS PROPIOS
COMPETENCIAS							
PROTECCION CIVIL	646.454,81	170.000,00	78.120,21	137.106,03	16.890,52	50.561,95	-193.776,10
Gastos corrientes	388.975,61	0,00	6.000,00	137.106,03	16.890,52	50.561,95	-178.417,11
Coordinador	37.845,55					50.500,00	12.654,45
Personal Servicio Bombero-Cond.	167.039,89			137.106,03			-29.933,86
Guardias y retenes apoyo S. Bomb.	32.314,79						-32.314,79
Transferencias por servicios externos	58.161,77						-58.161,77

Gastos generales, mantenimiento	91.613,61		6.000,00		16.890,52	61,95	-68.661,14
Subvención A.V.E. Aragón	2.000,00						-2.000,00
Inversiones	257.479,20	170.000,00	72.120,21	0,00	0,00	0,00	-15.358,99
Plan Modernización Protec. Civil	170.000,00	170.000,00					0,00
Adquisición equipos transmisión	1.411,32						-1.411,32
Adquisición material de intervención	18.211,99		11.796,11				-6.415,88
Adquisición mobiliario y enseres	424,80						-424,80
Adquisición carros 1ª intervención	57.106,99		50.000,00				-7.106,99
Adquisición cuña y salero	10.324,10		10.324,10				0,00
ACCION SOCIAL	744.299,37	74.853,95	2.800,00	101.246,52	79.459,84	26.796,31	-459.142,75
Personal de Base	135.872,69			71.192,52			-64.680,17
Educador Social	34.520,36						-34.520,36
Monitor Social	0,00						0,00
Ayuda a Domicilio	305.378,40			25.116,00	79.459,84	996,31	-199.806,25
Anticipos de Personal	1.800,00					1.800,00	0,00
Gastos generales	0,00						0,00
Ayudas de Urgencia	56.615,31						-56.615,31
Programa Prevención Social	59.171,83						-59.171,83
Actividades S.S.B.	0,00		-6.200,00				-6.200,00
Programa Transporte Tercera Edad	9.024,00		9.000,00				-24,00
Programa Absentismo escolar	6.000,00			4.938,00			-1.062,00
Programa Inmigrantes	62.500,62	30.561,57				24.000,00	-7.939,05
Programa Ley de Dependencia	33.031,84	34.901,38					1.869,54
Programa Asesoría Psicológica	9.391,00	9.391,00					0,00
Ayto. Barbastro. Zagalandia	4.000,00						-4.000,00
Cooperación al desarrollo	0,00						0,00
Subvención Asociación Down	15.000,00						-15.000,00
Subvención A.F.E. Alzheimer	2.000,00						-2.000,00
Subvención Asoc. Fibromialgia	2.000,00						-2.000,00
Subvención CRUZ ROJA	4.000,00						-4.000,00
Subvenciones ludotecas infantiles	3.993,32						-3.993,32
RESIDUOS SÓLIDOS	1.337.736,51	0,00	0,00	1.007.069,68	32.971,64	167.091,84	-130.603,35
Gastos corrientes	1.335.298,16	0,00	0,00	1.007.069,68	32.971,64	167.091,84	-128.165,00
Jefe de Servicios	39.261,49						-39.261,49
Gastos corrientes	643,96					3,93	-640,03
Servicio Barredora Comarcal	67.586,07			33.216,26			-34.369,81
Recogida Residuos Barbastro	227.347,91			227.294,85		53,06	0,00
Servicio Limpieza Viaria Barbastro	461.893,38			461.946,44			53,06
Recogida Residuos Comarca	314.028,03			177.852,07	7.758,52	841,30	-127.576,14
Servicio Vertedero	114.214,07				25.213,12	166.193,55	77.192,60
GAZO, S.L. Gestión de residuos	110.323,25			106.760,06			-3.563,19
Inversiones	2.438,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-2.438,35
Acondicionamiento Vertedero	0,00						0,00
Adquisición equipos localización	0,00						0,00
Adquisición vehículos	0,00						0,00
Adquisición contenedores S.R.R.S.	2.438,35						-2.438,35
Adquisición escenario móvil	0,00						0,00
DEPORTES	253.155,19	0,00	0,00	31.792,05	94.946,24	2.464,86	-123.952,04
Personal Servicio Comarcal Deportes	141.809,54			31.792,05			-110.017,49

Actividades	73.890,73				94.946,24	1.699,00	22.754,51
Gastos generales	3.675,66					765,86	-2.909,80
Juegos Deportivos	6.732,37						-6.732,37
Ayto. Barbastro. Actividades P.M.D.	7.000,00						-7.000,00
Subvenciones Deportivas	17.541,93						-17.541,93
Becas formativas	1.110,75						-1.110,75
Equipamiento deportivo comarcal	1.394,21						-1.394,21
PATRIMONIO. Parque Cultural	211.265,97	30.000,00	29.959,16	14.446,49	12.739,20	-43.000,00	-167.121,12
Personal laboral Serv. Patrimonio	82.116,23	30.000,00	29.959,16				-22.157,07
Personal eventual Arte Rupestre	23.619,25						-23.619,25
Personal eventual C. Interpretación	40.899,23			14.446,49			-26.452,74
Gastos generales	1.881,53						-1.881,53
Gestión Centros Interpretación	19.677,01				12.739,20		-6.937,81
Mantenimiento P.C. Río Vero	0,00						0,00
Programas Dinamización Patrimonial	6.203,44						-6.203,44
Subvención promoción patrimonio et.	16.795,87						-16.795,87
Infraestruc. Parque Cultural Río Vero	12.000,54						-12.000,54
Proyecto Muriecho	8.072,87					-43.000,00	-51.072,87
CULTURA	144.555,68	0,00	0,00	22.335,67	0,00	0,00	-122.220,01
Gastos corrientes	47.127,62	0,00	0,00	21.724,24	0,00	0,00	-25.403,38
Personal laboral Servicio Archivos	29.903,76			4.350,03			-25.553,73
Gastos generales	3.322,90						-3.322,90
Actividades culturales	1.797,12						-1.797,12
Servicio Escenario móvil	3.891,76			17.374,21			13.482,45
Programa Difusión archivos y bibliot.	5.899,97						-5.899,97
Fiesta libro	2.312,11						-2.312,11
Subvenciones	93.351,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-93.351,84
Subvenciones actividades culturales	14.126,76						-14.126,76
Ayto. Barbastro. Premio Novela	10.200,00						-10.200,00
Ayto. Barbastro. Artes escénicas	20.500,00						-20.500,00
Ayto. Barbastro. Libros Biblioteca	10.900,00						-10.900,00
Subvención Ayto. Día de la Comarca	6.000,00						-6.000,00
Subvención Aytos. Artes escénicas	5.258,64						-5.258,64
Subvención Carnavales del Somont.	0,00						0,00
Subvención Aytos. Act. Culturales	19.608,95						-19.608,95
Transferencias de capital. Cultura	6.757,49						-6.757,49
Inversiones	4.076,22	0,00	0,00	611,43	0,00	0,00	-3.464,79
Equipamiento archivos y bibliotecas	4.076,22			611,43			-3.464,79
JUVENTUD	43.976,28	0,00	0,00	182,40	597,80	1.400,00	-41.796,08
Gastos corrientes	20.719,40	0,00	0,00	182,40	597,80	1.400,00	-18.539,20
Monitor de Juventud	17.969,80						-17.969,80
Transporte actividades juventud	540,00						-540,00
Gastos generales	2.209,60			182,40	597,80	1.400,00	-29,40
Subvenciones	23.256,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-23.256,88
Ayto. Barbastro. Juventud	19.500,00						-19.500,00
Consejo de la Juventud de Barbastro	1.500,00						-1.500,00
Subvenciones actividades juventud	2.256,88						-2.256,88
TURISMO	293.960,87	68.950,00	19.610,57	0,00	0,00	1.257,39	-204.142,91

Personal	57.557,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-57.557,20
Personal Servicio Turismo	56.327,75						-56.327,75
Gastos generales	1.229,45						-1.229,45
Promoción	63.392,53	0,00	6.410,57	0,00	0,00	1.257,39	-55.724,57
Promoción Comarca	25.538,29		6.410,57			1.257,39	-17.870,33
Ferias	37.854,24						-37.854,24
Oficinas de Turismo	27.100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-27.100,00
Ayto. Barbastro. Oficina Turismo	0,00						0,00
Ayto. Alquézar. Oficina Turismo	10.100,00						-10.100,00
Ayto. El Grado. Oficina Turismo	5.250,00						-5.250,00
Ayto. Bierge. Oficina Turismo	3.000,00						-3.000,00
Ayto. Naval. Oficina Turismo	5.250,00						-5.250,00
Ayto. Sta. María Dulcis. Torno	3.500,00						-3.500,00
Varios	145.911,14	68.950,00	13.200,00	0,00	0,00	0,00	-63.761,14
Convenio A. P. Turística Somontano	31.500,00						-31.500,00
Señalización Turística	81,09						-81,09
Programa Gestión O. Turismo	17.262,21		13.200,00				-4.062,21
Adquisición mobiliario y enseres	917,13						-917,13
Folletos y otros productos promoc.	26.149,91						-26.149,91
Plan Turismo Activo	70.000,80	68.950,00					-1.050,80
GASTOS GENERALES							
GENERALES	656.174,12	2.214.779,46	0,00	0,00	3.805,45	6.115,82	1.568.526,61
Personal funcionario	109.048,26	2.214.779,46				5.677,74	2.111.408,94
Personal laboral	137.627,76						-137.627,76
Personal eventual general	0,00						0,00
Órganos de Gobierno	70.406,38						-70.406,38
Asignaciones a Grupos Políticos	10.000,00						-10.000,00
Gastos Generales	123.910,15					421,85	-123.488,30
Gastos locales comarcales	10.224,63						-10.224,63
Gastos financieros	6.799,08						-6.799,08
Contrato Servicio T.V. Local	10.500,00						-10.500,00
Transferencia Ayto. Bierge-Albergue	1.614,46				3.805,45		2.190,99
Amortización 2011 Local Talleres	40.276,26						-40.276,26
Amortización 2011 Local Archivo	90.556,24						-90.556,24
Talleres Ocupacionales	330,05						-330,05
Acondicionamiento local archivos	31.757,61					16,23	-31.741,38
Adquisición maquinaria general	0,00						0,00
Adquisición mobiliario y enseres	12.444,31						-12.444,31
Equipamiento informático oficinas	678,93						-678,93
SERVICIOS A AYUNTAMIENTOS							
PROYECTO SATEC	11.185,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-11.185,35
Personal Plan Localidad	11.185,35	0,00					-11.185,35
FORMACION	215.967,32	301.844,38	51.510,00	3.156,75	0,00	23,60	140.567,41
Servicio Educación de Adultos	108.042,30		48.000,00	3.156,75			-56.885,55
Escuela Taller La Carrasca IV	0,00	-26.077,54					-26.077,54
Escuela Taller La Carrasca V	89.925,01	327.921,92				23,60	238.020,51
DPH Curso Atención telefónica	6.000,01		3.510,00				-2.490,01
UNED Edición Cursos Verano	12.000,00						-12.000,00

INFORMATICOS	74.468,10	0,00	0,00	9.792,54	0,00	0,00	-64.675,56
Técnicos Informáticos	63.801,45			9.792,54			-54.008,91
Mantenimiento equipos informáticos	10.666,65						-10.666,65
Emplazamientos Telecomunicaciones	0,00						0,00
TECNICO URBANISTICO	61.402,08	0,00	0,00	19.254,46	0,00	0,00	-42.147,62
Técnico Urbanístico	49.950,21			19.254,46			-30.695,75
Gastos generales	120,60						-120,60
Brigada de obras	11.331,27						-11.331,27
BRIGADA DE SERVICIOS	77.405,43	0,00	0,00	1.126,53	0,00	0,00	-76.278,90
Brigada de Servicios	62.687,98			1.126,53			-61.561,45
Gastos Generales	14.717,45						-14.717,45
MEDIO AMBIENTE	64.753,44	0,00	6.566,02	0,00	384,00	0,00	-57.803,42
Personal	3.524,42						-3.524,42
Actividades varias	9.384,83		6.566,02		384,00		-2.434,81
Subvenciones	7.398,75						-7.398,75
Subvención Aytos. Convenio RD 140	44.445,44						-44.445,44
DESARROLLO COMARCAL	527.483,01	363.147,30	0,00	0,00	0,00	66.741,98	-97.593,73
Técnico de Desarrollo	37.756,39						-37.756,39
Técnico de Promoción	27.954,21						-27.954,21
Personal eventual A.E.D.L.	56.151,43	42.642,70					-13.508,73
Personal eventual Convenio INAEM	89.983,12	59.831,06					-30.152,06
Personal eventual Convenio INEM	0,00						0,00
Gastos generales	86,91						-86,91
Proyecto Fomento Olivar	0,00						0,00
INTERREG Proyecto PIREDES	37.783,41					57.802,98	20.019,57
INTERREG CAAP 08-11	9.594,00					8.939,00	-655,00
Convenio Colaboración PAED	7.500,00						-7.500,00
Ayto. Barbastro. Oficina Consumidor	11.804,00	11.804,00					0,00
Plan Estímulo Iniciativa Privada	248.869,54	248.869,54					0,00
INVERSIONES COMARCALES	133.385,25	130.000,00	0,00	507,78	0,00	0,00	-2.877,47
Plan de Rehabilitación Comarcal	0,00						0,00
Plan Informatización Comarcal	3.385,25			507,78			-2.877,47
Mejora de servicios	0,00						0,00
Acondicionamiento caminos rurales	130.000,00	130.000,00					0,00
OTRAS SUBVENCIONES	149.085,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-149.085,63
CEDER Subvención gasto cte.	29.085,63						-29.085,63
CEDER Financ. Medida Patrimonio	120.000,00						-120.000,00
TOTALES	5.646.714,41	3.353.575,09	188.565,96	1.348.016,90	241.794,69	279.453,75	-235.308,02

INVERSIONES	COSTE 2011	FINANCIACION					
		DGA	D.P.H. / CEDER	AYUNTA- MIENTOS	PARTI- CULARES	OTROS	RECURSOS PROPIOS
INVERSIONES REALIZADAS	827.008,17	617.819,54	72.120,21	1.119,21	0,00	-43.000,00	-178.949,21
Adquisición local archivos	31.757,61						-31.757,61
Adquisición equipos transmisión	1.411,32						-1.411,32

Material de intervención	18.211,99		11.796,11				-6.415,88
Adquisición carros 1ª intervención	57.106,99		50.000,00				-7.106,99
Adquisición cuña y salero	10.324,10		10.324,10				0,00
Adquisición contenedores S.R.R.S.	2.438,35						-2.438,35
Equipamiento deportivo comarcal	1.394,21						-1.394,21
Señalización Turística	81,09						-81,09
Adquisición mobiliario y enseres	13.786,24						-13.786,24
Programa Gestión O. Turismo	17.262,21						-17.262,21
Equipamiento informático oficinas	678,93						-678,93
Folletos y otros productos promoc.	26.149,91						-26.149,91
Plan Modernización Protección Civil	170.000,00	170.000,00					0,00
Equipamiento archivos comarcales	4.076,22			611,43			-3.464,79
Infraestruc. Parque Cultural Río Vero	12.000,54						-12.000,54
Proyecto Muriecho	8.072,87					-43.000,00	-51.072,87
Plan Turismo Activo	70.000,80	68.950,00					-1.050,80
Pistas Forestales	130.000,00	130.000,00					0,00
Plan Informatización Comarcal	3.385,25			507,78			-2.877,47
Plan Estímulo Iniciativa Privada	248.869,54	248.869,54					0,00
OTRAS OPERACIONES DE CAPITAL	128.557,49	0,00	0,00	0,00	0,00	1.800,00	-126.757,49
Capítulo 7	126.757,49						
Equipamientos culturales	6.757,49						-6.757,49
CEDER Medida de patrimonio	120.000,00						-120.000,00
Otras subvenciones	0,00						0,00
Capítulo 8	1.800,00						
Anticipos al personal	1.800,00					1.800,00	0,00

VII.- CONCLUSIONES Y CRÍTICA PERSONAL

A lo largo de este trabajo se ha pretendido explicar la realidad de la gestión financiera y contable de las entidades locales tomando como base las Comarcas, cómo se organizan, cuáles son sus objetivos y cuál su importancia, poco valorada, dentro de la organización territorial de Aragón. No obstante, este inicio ha sido una introducción al verdadero objetivo de este proyecto: destacar la importancia y necesidad de aplicar un sistema contable analítico en el ámbito local que permita acercar la información contable a los gestores-políticos locales haciéndola más comprensible, más adaptada a los objetivos propuestos y, sobre todo, sirva como un instrumento dinámico en la toma de decisiones, algo prioritario en el contexto restrictivo actual.

Desde el punto de vista de las Entidades Locales sujetas a la legislación administrativa vigente se ha expuesto su sistema contable, destacando sus fines, los principios que lo rigen, sus características y normas de valoración, se ha optado por desarrollar la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local por considerarse el más apropiado a las necesidades de funcionamiento comarcales.

Igualmente, se ha considerado necesario desarrollar el apartado presupuestario por su obligatoriedad en las Comarcas. Se ha profundizado en los principios que lo rigen, su contenido y documentación, su elaboración y aprobación, su estructura y clasificación.

Como continuación al objetivo primario de este trabajo, se ha incluido el tema del control de la actividad financiera desde una perspectiva legal en sus dos aspectos: interno y externo, destacando la necesidad de cumplir con los principios de legalidad, eficacia y economía. De manera que el control, en sus diferentes facetas, es la principal función del gestor público, y le atañen tareas tales como fijar objetivos, formular políticas, elaborar planes, decidir entre modos de proceder alternativos y supervisar la actuación con el fin de alcanzar los objetivos propuestos. El control y la planificación son complementarios y se necesitan el uno al otro en todas las fases del ejercicio contable. Se ha visto cómo la información que se elabora a partir de estas fases ha de ser clara y efectiva para los usuarios de la misma.

En este último ámbito cobran especial importancia los “Centros de Coste” porque a través de la imputación de los costes a los servicios concretos y su posterior análisis, podemos asegurarnos de que los costes reales se corresponden con los planeados, observando las desviaciones y estudiando las diferentes opciones de recorte de gastos para maximizar el servicio con un mínimo de recursos. Esto requiere de una información y una acción eficaz para su control y comprensión en caso de desviaciones. El ciudadano debe comprender la terminología, la presentación y los resultados obtenidos de una forma clara, precisa y fácil de asimilar, con el fin de ayudar en el control y en la toma de decisiones, a través de la transparencia necesaria para confiar en el buen hacer de sus responsables políticos.

La adaptabilidad de la estructura de los “Centros de Coste”, así como la salida de información normalizada e individualizada a cada ente gestor, hace que se configuren como instrumentos contables de indudable valor. Una buena planificación de los mismos permite un seguimiento temporal y racional de la evolución de los gastos e ingresos y de las consecuencias de las políticas aprobadas. Al mismo tiempo contribuyen al cálculo de los costes de los distintos servicios facilitando la aprobación de tasas y precios públicos, y mejoran la calidad de la memoria contable. No son incompatibles con el sistema de contabilidad financiera, muy por el contrario, es un complemento que facilita la toma de decisiones y potencia el control de la gestión dando

respuesta a una mayor demanda de transparencia de la información contable pública y de la rendición de cuentas.

El caso práctico expuesto de la Comarca de Somontano de Barbastro muestra la aplicabilidad y realidad de este sistema de gestión. Así mismo se acerca a la organización del territorio que se manifiesta en los diferentes proyectos aprobados, en las necesidades detectadas en su labor impulsora del desarrollo local y de asentamiento de la población.

Los Centros de Coste de esta Comarca se han organizado en primer lugar por competencias, y dentro de éstas por gastos corrientes y de capital. Los proyectos, subvenciones e inversiones que por sus características se consideran relevantes para su seguimiento temporal se desglosan también. Con esta estructura se pone de manifiesto el compromiso y el cumplimiento de esta entidad con relación al conjunto de competencias transferidas.

La Administración General comarcal tiene su desglose específico, con los gastos de personal, los gastos de funcionamiento organizativo y aquellos otros gastos, inversiones y proyectos que no se pueden incluir en ningún otro Centro. Se incluyen aquí las transferencias corrientes aprobadas por la Diputación General de Aragón para las Comarcas, y es desde el saldo positivo de este apartado que se compensa y distribuye a los demás, poniendo de manifiesto en la columna de “Recursos propios” el esfuerzo comarcal en cada una de las políticas aprobadas.

Independientemente de los Centros de Costes anteriores, también se desglosan otros relacionados con los servicios que se prestan a los Ayuntamientos del territorio comarcal, heredados muchos de ellos desde la primigenia Mancomunidad del Somontano y siendo, de gran importancia para el conjunto de la población territorial, no sólo por la aplicación directa a los Ayuntamientos sino también por los beneficios directos a los ciudadanos: educación, urbanismo, mantenimiento general, apoyo al desarrollo rural, consultoría para nuevos proyectos, utilización de fondos europeos, inversiones de interés general para el territorio y subvenciones a otras instituciones de interés comarcal.

Por último, el apartado de inversiones ha tenido un tratamiento doble: por un lado, se incluyen en las competencias y Centros de Coste que les son de aplicación directa por sus objetivos. Por otro lado, se presentan como un Centro de Coste global e independiente cuyo fin es mostrar de forma fácil, transparente y consecuente con las

políticas aprobadas, el cumplimiento de los objetivos presupuestarios y el esfuerzo económico que supone al ente comarcal.

Para el Consejo Comarcal de la Comarca de Somontano de Barbastro, este sistema cumple con los objetivos de información precisa, transparente y útil para la toma de decisiones y para el control de la gestión de los recursos públicos. Se puede decir que es un sistema de información contable “de andar por casa”, pero que no desmerece por su cercanía a los resultados económicos a la manera de entender la economía a escala territorial. El resto de los controles se dejan a Organismos e Instituciones con mayores medios y capacidades analíticas.

No obstante, no se puede olvidar que el control y la toma de decisiones han de hacerse sobre una Entidad sólida, consecuente con su territorio, su ciudadanía y las necesidades que surgen en el día a día para ofrecerles una calidad de vida, de servicios y de seguridad como a cualquier otro ciudadano de núcleos más poblados. Sin embargo es tarea difícil llegar a cumplir con las necesidades y objetivos propuestos cuando los recursos financieros son tan limitados. Las Comarcas no tienen la capacidad de recaudación ni financiación deseable para las competencias y fines que le son propios, así la toma de decisiones se ve afectada principalmente por este motivo y porque muchos de sus recursos “extraordinarios” vienen marcados y dirigidos por políticas externas, por decisiones centrales ajenas a los intereses territoriales, o por pactos políticos que benefician más a unos pocos que al conjunto de la población.

La toma de decisiones y el control de la actividad financiera comarcal sería más productiva si, a través de sus Centros de Coste, se pudieran corregir las desviaciones detectadas mediante las herramientas y fondos económicos necesarios, al margen de los intereses políticos y en beneficio del ciudadano. Los Centros de Coste no sólo sirven para esta toma de decisiones y para poner de manifiesto el cumplimiento de los objetivos propuestos y su coste, son también una herramienta eficaz para la promoción comarcal frente a los ciudadanos, y una manera de demostrar, o en su caso de detectar para poder corregir, que no hay duplicidad entre las Administraciones. En conclusión, el resultado es una aplicación de los recursos escasos más consensuada y realista con el territorio sobre el que se actúa.

En la actualidad, estos instrumentos que habían sido relegados a un segundo plano dentro de la gestión institucional, están llamados a adquirir el valor real que tienen para gestionar de manera eficaz los recursos financieros cada vez más escasos. La toma de decisiones, por tanto, se deberá apoyar decididamente en la información que

aporta esta contabilidad analítica, tan próxima a la realidad del gasto y tan comprensible para los órganos de gobierno comarcales.

Dentro de la Administración también se puede comprobar la discordancia entre dos planos cuyo funcionamiento tendría que ir siempre de la mano. Son el plano del aparato administrativo y el del gobierno político.

Cuanto más reducida es la Administración a considerar, como sería el caso de una Comarca, más fácil es comprobar cómo el trabajo administrativo se utiliza poco para el análisis y buen gobierno de la Institución. En general, la administración es más una máquina que da cumplimiento a leyes y normas propias y de otros niveles, que una capa pegada a la piel de la realidad social. Y en eso se vuelve al comentario inicial.

Descendiendo al caso concreto de la Contabilidad e Intervención se puede ejemplarizar la cuestión. La aplicación del Centro de Costes a los servicios que se prestan proporciona información fundamental para poder abordar decisiones sobre las políticas de la Entidad. Esa toma de decisiones que debería basarse en los planteamientos políticos, claro, pero también en la realidad económica de la Institución, máxime en la coyuntura actual, caracterizada por una fuerte restricción presupuestaria. Se plantea un problema de responsabilidad para mantenerse a flote, para no caer en picado, y posibilitar un mínimo en la prestación de servicios básicos a los ciudadanos.

Vivimos momentos complicados para el desenvolvimiento de la sociedad y también de las Administraciones por eso se hace imprescindible que quienes gobiernan las Instituciones sean cada vez más analíticos y decidan con la razón más que por tener bastón de mando. No se trata de pedir más financiación, sino de actuar, de aprobar un plan de saneamiento, un conjunto de medidas de limitación y control del gasto que ayude a amortiguar los desequilibrios presupuestarios sin renunciar al ejercicio de políticas públicas en beneficio de la comunidad. Para eso la herramienta de los Centros de Costes es tan valiosa y debe utilizarse. O eso, o la bancarrota. Pero la última palabra está en manos del grupo político gobernante y de sus propios intereses... ¿Serán capaces de utilizar las herramientas que se les ofrecen para una lógica, correcta y racional toma de decisiones? ¿Serán consecuentes con los errores cometidos y cambiar el rumbo de las cosas y aplicar un control férreo sobre el cómo, porqué y para qué se gastan los fondos públicos? O tendremos que abrir caminos hacia cambios en la relación entre el pueblo y el poder, es decir cumplir el slogan "democracia ya", y modificar la sensación de que los errores cometidos por nuestros dirigentes son punibles y de que "el

aquí nunca pasa nada” no sea una de las mejores razones para las actuaciones y toma de decisiones.

Los Centros de Coste resaltan los resultados negativos en la ejecución presupuestaria, en ocasiones constantes según el servicio de que se trate, como es el caso de protección civil y extinción de incendios. La existencia de deudas, ya sean financieras, con proveedores o con otras Administraciones, se ponen de manifiesto de forma clara, esto se traduce en el incumplimiento (casi rutinario) del principio de estabilidad presupuestaria y en la búsqueda de mayores entresijos contables y presupuestarios para “darle la vuelta”. La utilidad que los órganos de gobierno den a esta herramienta de indudable valor financiero, sólo dependerá de su capacidad para actuar, controlar y tomar las decisiones necesarias en una época de austeridad, desconfianza y coste político.

VIII.- BIBLIOGRAFIA

Para la reseña de esta bibliografía se ha optado por seguir el sistema de la “Guía de Estilo de la Modern Language Association (MLA):

- Barberán Ortí, Ramón. *La Comarcalización de Aragón. Una perspectiva económica*. Zaragoza: Economía Aragonesa, Nº 21, Septiembre 2.003.
- Embid Irujo, Antonio. *La Comarcalización: un cambio transcendental en la organización territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón*. Zaragoza: Revista Aragonesa de Administración Pública, Nº 20, 2002.
- Salanova Alcalde, Ramón, et al.. *La Comarcalización de Aragón*. Zaragoza. Cortes de Aragón, 1999.
- Arnal Suria, Salvador y González Pueyo, Jesús M^a. *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales*. Madrid: El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2007.
- Nicolás Bravo, Víctor y Grupo de trabajo. *Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. Madrid: Intervención General de la Administración del Estado, 2004.
- Gabinete Técnico del CEF. *Contabilidad Local. Plan General de Contabilidad Pública Local*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005.
- Torres Pradas, Lourdes y Pina Martínez, Vicente. *Manual de Contabilidad Pública. Adaptado al Plan de Cuentas de la Administración Local*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2009.

Ana Isabel Doz Claver

Septiembre 2012